جامعة مؤتة
كليّة الدّراسات العليا

أثر حوكمة الشّرِكات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة (دراسة تحليليّة لمكاتب التّدقيق في الأردنّ)

إعداد الطّالبة
هديل أمجد الكساسبة

إشراف الأستاذ الدّكتور
أحمد عبد الرّحمن المخادمة

رسالة مقدمة إلى كلية الدراسات العليا
استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير
في المحاسبة /قسم المحاسبة
جامعة مؤته، 2019

الآراء الواردة في الرسالة الجامعية

لا تعبر بالضرورة عن وجهة نظر جامعة مؤتة

MUTAH UNIVERSITY
College of Graduate Studies

جامعة مؤتة
كلية الدراسات العليا

نموذج رقم (14)

قرار إجازة رسالة جامعية

تقرر إجازة الرسالة المقدمة من الطالبه هديل امجد الكساسبة الموسومة بـ:

أثر حوكمة الشركات في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الأردنية (دراسة تحليلية لمكاتب التدقيق في الأردن)

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في **المحاسبة.**

القسم: المحاسبة.

	التوقيع	التاريخ	
أ.د. احمد عبدالرحمن المخادمة		2019/4/23	مشرفاً ورئيسا
د. طارق مشوقة		2019/4/23	عضواً
د. خالد الحطيبات		2019/4/23	عضواً
د. محمد الشبيلات		2019/4/23	عضواً

عميد كلية الدراسات العليـــــــا

أ.د. عمر نواف المعايطـــــــــة

MUTAH-KARAK-JORDAN
Postal Code: 61710
TEL :03/2372380-99
Ext. 5328-5330
FAX:03/ 2375694
sedgs@mutah.edu.jo dgs@mutah.edu.jo e-mail:
http://www.mutah.edu.jo/gradest/derasat.htm

مؤته – الكرك – الاردن
الرمز البريدي :61710
تلفون :03/2372380-99
فرعي 5328-5330
فاكس 03/2 375694
البريد الالكتروني
الصفحة الالكترونية

الإهداء

إلى من أستظلُّ به وأستمدُّ منه القوّة، ومَنْ جعل مشواري العلميّ ممكناً، وإلى من كلّله الله بالهيبة والوقار، إلى صاحب الوجه النّضير تاج الزّمان، إلى من لم تشأ الأقدار له إنّ يحقّق ما تمنّاه ورجاه من الله ان يتحقّق بي، عوني ومعيني سندي أبي العزيز سلّم الله قلبه من كلّ سوء.

إلى رمز العطاء والطّهر النّابض في قلبها، إلى من أراها بعيني أجمل ما في الحياة، إلى من كانت عوناً لي في كلّ لحظة، إلى من كانت لي الصّديقة والأخت والحبيبة، إلى والدتي حفظ الله قلبها من كلّ شرّ.

إلى رفيق الحياة، صاحب القلب الكبير، إلى من آزرني وكان عوناً لي، إلى من كان دائماً يريد لي التّقدّم أكثر فأكثر في مسيرتي العلميّة بمقولة: أرى فيكِ نفسي، إلى زوجي العزيز.

إلى النّجوم الأربعة الّذين أحاطوني بدفئهم، للّذين يطوّفون في سمائي ليمنحوني النّور، أخي" عمرو" وأخواتي" أسيل، وأسحار، وأبرار".

إلى المنتظرة بفارغ الصّبر، إلى زينة الحياة الدّنيا، ابنتي زينا.

إلى كلّ من له عليّ حقّ أهدي هذا العمل.

والحمد لله ربّ العالمين أولاً وأخيراً.

هديل أمجد

الشّكر والتّقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: ﴿ سبحانك لا علم لنا إلاّ ما علّمتنا إنّك أنت العليم الحكيم ﴾ (البقرة :32).

الحمد لله والصّلاة والسّلام على نبيّ الله الصّادق الأمين ...

فبعد أن مَنّ الله عليّ بإتمام كتابة رسالتي هذه، فإنّه ليشرّفني ويسعدني أن أتقدّم بخالص الشّكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الدّكتور أحمد عبد الرّحمن المخادمة؛ لتفضّله بالإشراف على هذه الرّسالة، ودوام متابعته وتشجيعه لي حتّى الانتهاء من كتابتها، متمنّية من الله العليّ القدير أن يطيل في عمره؛ ليبقى نبراساً متلألئاً بنور العلم والعلماء.

كما ويسرّني أن أتقدّم بالشّكر والتّقدير للسّادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة وذلك على ما بذلوه من جهد في قراءة رسالتي هذه، وما أبدَوه عليها من مقترحات كريمة تثريها وترفع من قيمتها.

وأتقدّم أيضاً بالشّكر إلى صديقاتي العزيزات؛ لما قدّمنه لي من دعم ومساعدة لإكمال هذه المسيرة، دمتمّ ودامت أيامكم جميعاً بألف خير.

والله ولي التوفيق

هديل أمجد

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الإهداء	أ
الشكر والتقدير	ب
فهرس المحتويات	ج
قائمة الجداول	هـ
قائمة الأشكال	و
قائمة الملاحق	ز
الملخص باللغة العربية	ح
الملخص باللغة الإنجليزية	ط
الفصل الأول : خلفية الدراسة وأهميتها	1
1.1 تمهيد	1
2.1 مشكلة الدراسة وأسئلتها	2
3.1 أهداف الدراسة	3
4.1 أهمية الدراسة	4
5.1 أنموذج الدراسة	5
6.1 فرضيات الدراسة	5
7.1 مصطلحات الدراسة	6
الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة	8
1.2 الإطار النظري	8
1.1.2 حوكمة الشركات	8
2.1.2 فجوة التّوقّعات	26
3.1.2 مستخدمو القوائم المالية وفجوة التوقعات	33
4.1.2 تأثير حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التوقعات	35
2.2 الدراسات السابقة	36
الفصل الثالث : منهجية الدّراسة	52

1.3 تمهيد 52
2.3 منهج الدراسة 52
3.3 مجتمع الدراسة وعينتها 52
4.3 أداة الدراسة 53
5.3 فرضيات الدراسة 54
6.3 صدق أداة الدّراسة وثباتها 55
7.3 مصادر جمع البيانات 56
8.3. الأساليب الإحصائيّة المستخدمة 57
9.3. وصف خصائص عينة الدّراسة 57
10.3. محددات الدراسة 59
الفصل الرابع : عرض النتائج ومناقشتها والتوصيات 60
1.4 تمهيد 60
2.4 عرض النتائج ومناقشتها 60
1.2.4 نتائج التّحليل الوصفيّ للمتغيّر المستقلّ: مبادئ حوكمة الشّركات 60
2.2.4 اختبار التوزيع الطبيعي (Normality) 69
3.2.4 اختبار الارتباط المتعدد (Multicollinearity) 70
4.2.4 اختبار فرضيات الدراسة 71
5.2.4 ملخص نتائج الدّراسة 82
3.4 التوصيات 84
المراجع 85
الملاحق 93

قائمة الجداول

الرقم	عنوانه	الصفحة
1	أقسام الاستبانة والأسئلة المخصصة لقياس كل متغير	53
2	معامل كرونباخ ألفا لكل بعد من أبعاد أداة الدراسة	56
3	توزيع أفراد عينة الدراسة	58
4	التحليل الوصفي لمجالات المتغير المستقل	60
5	التحليل الوصفي لمبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة	62
6	التحليل الوصفي لمبدأ حماية حقوق المساهمين	63
7	التحليل الوصفي لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين	64
8	التحليل الوصفي لمبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	65
9	التحليل الوصفي لمبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات	66
10	التحليل الوصفي لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في حوكمة الشركات	67
11	التحليل الوصفي للمتغير التابع (تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنّية)	68
12	اختبار Kolmogrov-Semirnov	69
13	مصفوفة الارتباطات التبادلية بين المتغيرات المستقلة	70
14	اختبار تضخم التباين (VIF) ودرجة التفاوت (Tolerance)	71
15	نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضية الأولى	72
16	نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضية الثانية	74
17	نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضية الثالثة	75
18	نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضية الرابعة	77
19	نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضية الخامسة	78
20	نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضية السادسة	80

قائمة الأشكال

الرقم	عنوانه	الصفحة
1.5	أنموذج الدراسة	5

قائمة الملاحق

الرمز	عنوانه	الصفحة
أ	استبانة الدراسة	93

الملخّص

أثر حوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة
(دراسة تحليليّة لمكاتب التّدقيق في الأردنّ)

هديل أمجد الكساسبة

جامعة مؤتة، 2019

تهدف هذه الدّراسة لمعرفة مدى تأثير الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق في الأردنّ، من وجهة نظر مدققي الحسابات، بإعتبارهم مدققي و مستخدمي للبينات المالية في مكاتب التّدقيق الأردنيّة.

ولتحقيق أهداف الدّراسة تمّ استخدام المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، وقد جرى الاعتماد على الدراسات السابقة ودليل حوكمة الشركات الأردني في إعداد استبانة مكونة من سبعة أجزاء، وتصميمها بواقع(59) سؤالاً تجيب عن فرضيات الدراسة، حيث تمّ توزيع (100) استبانة على مدققي الحسابات مكاتب التدقيق الاردنية وذلك نظرا لتطور خدمات مكاتب التدقيق من خدمات تدقيقه فقط الى خدمات اخرى مقدمة لمستخدمي البيانات المالية، حيث تم الاعتماد على طريقة العينة العشوائية البسيطة، وقد جرى بعد ذلك استخدام برنامج الرزم الإحصائية(SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد خلصت الدّراسة إلى أنّ هناك تأثير هام وإيجابي من خلال تطبيق مبادئ حوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في الأردنّ؛ وذلك بإضافة الثقة والطّمأنينة لكلّ من مستخدمي البيانات المالية في التقارير المالية المدَققة من قبل مدققي الحسابات ووفقاً لمبادئ حوكمة الشّركات، وقد كان أهم مبدأ يؤثر في تقليص فجوة التّوقّعات هو تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

وقد كانت أهم توصيات الدّراسة ضرورة اهتمام الشّركات الأردنيّة بالالتزام في تطبيق حوكمة الشركات؛ لكي تضفي نوعاً من الطّمأنينة للإدارة وللمتعاملين مع الشركة في جميع النواحي والمجالات، ومحاولة إيجاد آليّات أخرى لتضييق فجوة التّوقّعات في مهنة التدقيق، كتفعيل دور المنظمات التي تنظم عملية التّدقيق في الدولة، وتشجيع الشّركات الأردنية على تطبيق ضوابط حوكمة الشّركات من خلال تفعيل الإجراءات والأنظمة والقوانين الخاصّة بمراقبة تطبيق ضوابط حوكمة الشّركات، والبحث المتواصل المعني باستيعاب التغيّرات المستمرة في بيئة الأعمال؛ لما لها من تأثير كبير على تطوير الضوابط والمعايير لحوكمة الشّركات، الذي سيعود بالفائدة على الشركة بالدرجة الأولى، ثم على بيئة التّدقيق المالي في الأردنّ.

الكلمات الدّالة: فجوة التوقعات، حوكمة الشّركات، مبادئ حوكمة الشّركات.

Abstract

The impact of corporate governance on reducing the expectations gap in the Jordanian audit environment

(Study analysis of audit offices in Jordan)

Hadeel Amjad Alkasasbeh

Mu'tah University, 2019

This study aimes to investegate the impact of corporate governance on reducing the Audit expectations gap in auditing environment in Jordan from the point view of auditors in Jordanian audit offices.

To achieve the objectives of the study, descriptive analytical method in collecting data from sources primary and secondary, has been relying on previous studies and manual of corporate goverance of Jordan, in preparation of a questionnaire consisting of seven parts, with (59) questions to answer the hypotheses of the study, the distribution of (100) questionnaires to the auditors in the offices audit, in the random sampling method. SPSS (statistical package) is used to analyze the data and test the hypotheses.

The study concluded that there is a significant influence through the applying the principles of corporate governance in reducing the expectations gap in Jordan by: adding trust and confidence to all users of financial statements in the financial reports audited by independent auditor in accordance with the principles of corporate governance, has been the most important principle affects in redusing the expectations gap.

The most important recommendations of the study: the need for the Jordanian companies to pay attention to commitment in applying corporate governance, in order to provide some reassurance management option with the company in all respects. Try to find other mechanisms to narrow the expectations gap in the auditing profession. The continuous research on the absorption of continuous changes in the business environment, which has a significant impact on the development of corporate governance controls and standards which benefits the company in the first instance and hence the financial auditing environment in Jordan.

Key words:

Expeaction gap, corporate governance, corporate governance principles.

الفصل الأول

خلفية الدّراسة وأهميتها

1.1 تمهيد

إنّ التّطوّر الاقتصادي في بيئة الأعمال جعل لمهنة التّدقيق دوراً هاماً في البيئة الاقتصادية؛ نظراً لطبيعة المعلومات التي تفيد المجتمع المالي في اتخاذ قراراتهم، وذلك لقيامها بتدقيق عناصر القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، وفقاً لبرنامج يتمّ تعيينه مسبقاً من قبل مدققي الحسابات، مما جعل ثقة مستخدمي القوائم المالية بالتقارير المدققة في ازدياد، وبالرغم من ذلك فقد واجهت مهنة التّدقيق في الفترة الأخيرة أزمة المسؤولية، وفقدان الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية نتيجة الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت في تلك الفترة، مما أدّى إلى توجيه العديد من التساؤلات من قبل مستخدمي القوائم المالية اتّجاه مدققي الحسابات، حول عدم إخبارهم مسبقاً عمّا سوف يواجهونه في المستقبل من أزمات مالية ستؤدي بشركاتهم للإفلاس، ومن ثمّ خروجهم من الأسواق (خليل ،2009).

إنّ فقدان الثقة– الذي واجهته مهنة التّدقيق في الفترة الأخيرة من قبل مستخدمي البيانات المالية– جاء نتيجةً للتباين بين توقعاتهم اتّجاه مسؤوليات مدققي الحسابات وبين مدى فهم مدققي الحسابات للمسؤوليات التي عليهم ضمن إطار معايير التدقيق، حيث إنّ التباين بينهم لطبيعة التّدقيق وأهدافه الأساسية كان السبب الرئيس في ظهور فجوة التّوقّعات في بيئة التدقيق(الصبوح، 2015)، ذلك أنّ لوجود فجوة التّوقّعات أثراً في ازدياد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشّركات على المستوى الدولي، في محاولة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية في التقارير، فعلى المستوى الدولي اهتمت المنظمات الدولية بوضع مبادئ لحوكمة الشّركات لتكون مرجعاً يُسترشَد به عند تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع، ومن أهم الأمثلة على ذلك منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشّركات، التي صدرت عام 1999م، ورُوجعت عام 2004م، ومبادئ معهد التمويل الدولي في مجال حوكمة الشّركات والآليّات اللازمة لتشغيل هذه المبادئ وشارك فيه عدد من المراكز البحثية، ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين(العدناني، 2010).

ولقد أظهرت عمليات التفاعل بين الأسس المختلفة لتطبيق حوكمة الشّركات أنّ هنالك علاقات تأثيرية فيما بينها، ومن الأمثلة على ذلك أنّ وجود القانون المنظم لطبيعة عمل السجلات المحاسبية في الشّركات قد يؤثر في تفعيل آليّات المحاسبة المتعلقة بإعداد القوائم المالية، كما وأن لوجود لجان تدقيقية كمجموعة فرعية من مجلس الإدارة تتّصف بالعمل النّزيه، وتتّصف أيضاً بالاستقلالية، ويتمتّعون بخبرات على مستوى جيد في إعداد القوائم المالية؛ قد يؤثر في ارتفاع مستوى جودة الإجراءات المحاسبية.(خليل،2009)

2.1 مشكلة الدّراسة وأسئلتها

أدّى حدوث الانهيارات المالية للعديد من الشَركات كإنهيار (Enron, Worldcom) في الفترة الأخيرة إلى ضياع حقوق أصحاب المصالح والمستثمرين، والتي أدت إلى ظهور المخاوف من الخسارة لدى المستثمرين المستقبليين؛ بسبب نقص ثقتهم بالمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والبيانات المالية لهذه الشّركات، حيث إنّ حدوث هذه المشكلة ساعد في الخروج بمبادئ حوكمة الشّركات، التي جاءت لتنظم العلاقة وتحددها بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح في سبيل الحد من المشاكل التي تحدث في الشركات.

إضافة إلى ذلك ازدادت في الفترة الأخيرة مشكلة فجوة التوقعات، التي تمثّلت في حدوث تباين بين توقعات مستخدمي التقارير المالية وبين ما يقدمه مدقق الحسابات في تقريره، وقد أدت بدورها إلى فقدان الثقة بالمعلومات المحاسبية الواردة في تقرير مدقق الحسابات وفي البيانات المالية، وكما هو متعارف عليه إنّ الثقة في البيانات المالية هي المحور الأساسي في مهنة التدقيق، وعلى ذلك جاءت هذه الدراسة للبحث في إيجاد حل مناسب لتقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التدقيق، واستعادة ثقة مستخدمي البيانات المالية في تقرير مدقق الحسابات، وذلك من خلال الاعتماد على دراسة أثر مبادئ حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات كونها أداة منظمة لطبيعة العلاقة بين مجلس الإدارة وأصحاب المصالح.

وبناء على ما سبق تتمثل مشكلة الدّراسة في السؤال الرئيسي الآتي:

هل للالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشّركات تأثير على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنية؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

– هل للالتزام بتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشّركات تأثير على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة؟

– هل للالتزام بتطبيق مبدأ المساواة بين المساهمين تأثير على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة ؟

– هل للالتزام بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية الإداريّة تأثير على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة ؟

– هل للالتزام بتطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح تأثير على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة ؟

– هل للالتزام بتطبيق مبدأ حماية حقوق أصحاب المصالح تأثير على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة ؟

– هل للالتزام بتطبيق مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة تأثير على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة ؟

3.1 أهداف الدراسة

رغم كثرة الدراسات التي أجريت في موضوع فجوة التوقعات، وكيفية تقليصها، والسيطرة عليها في بيئة التدقيق؛ إلاّ إنّ هذه الفجوة ما زالت موجودة وتزداد بين كلّ من مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية في البيئة الاقتصادية الأردنيّة، ولغاية تحقيق الغرض من دراستنا سوف يتمّ إجراء مسح لمكاتب التّدقيق الأردنيّة لإستطلاع رأي كل من المدققين الخارجيين والمستفيدين من البيانات المالية في مدى تأثير الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة على تقليص فجوة التوقعات.

يتمثل هدف الدراسة الرئيسي في:

دراسة مدى تأثير الإلتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

كما يتفرع من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:

- دراسة مدى تأثير مبدأ وجود اساس فعال لإطار حوكمة الشركات وتحليل دوره في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.
- دراسة مدى تأثير مبدأ الإفصاح والشفافية وتحليل دوره في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.
- دراسة الدور المناسب المستحق لأصحاب المصالح، ومدى تأثيره على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.
- دراسة مدى تأثير إجراء حماية لحقوق المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التدقيق.
- دراسة مدى تأثير توفر مبدأ العدالة والمساواة بين أصحاب المصالح على تقليص فجوة التوقعات.
- دراسة مدى تأثير المهام والمسؤوليات المرتبطة بمجلس الإدارة على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

4.1 أهميّة الدّراسة

أولاً: الأهميّة العمليّة:

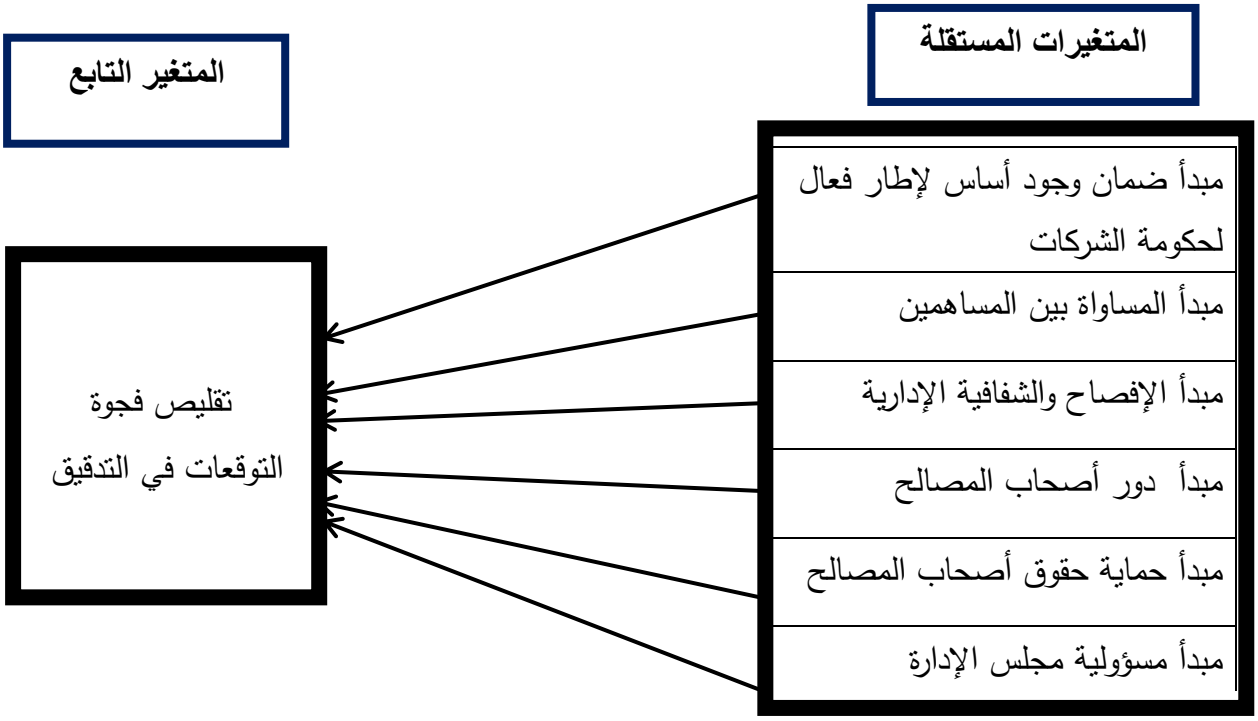
التّأكيد على أهميّة التّوسّع في تطبيق مفهوم حوكمة الشّركات في البيئة الاقتصادية الأردنيّة، وبالنتيجة تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة عن طريق الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشّركات، ومن خلال زيادة الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية بالمسؤوليات التي يقوم بها مدقق الحسابات الأردنّي؛ ممّا سينعكس على كلّ من البيئة الاقتصادية الأردنيّة بالعموم، وعلى بيئة التّدقيق الأردنيّة خاصة بالإيجاب.

ثانياً: الأهميّة العلميّة:

تتمثل الأهميّة العلمية في التعرف على مبادئ حوكمة الشّركات، والاستفادة منها في تحديد كلّ من مسؤوليات الإدارة وأصحاب المصالح، والاستفادة منها في تطوير مهنة

المحاسبة، ومفهوم فجوة التوقعات، وبيان مدى تأثير حوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، علاوة على ذلك ندرة البحوث التطبيقية التي أجريت في مجال العلاقة بين حوكمة الشّركات وأثرها على فجوة التوقعات.

5.1 أنموذج الدّراسة



شكل رقم (1) أنموذج الدراسة(دليل حوكمة الشركات الاردني، 2018)

6.1 فرضيّات الدّراسة

شكِلت فرضيات الدراسة على النّحو الآتي:

$H_{0.1}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq$ % 5) لمبدأ ضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنّية.

$H_{0.2}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq$ %5) لمبدأ حماية حقوق المساهمين في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

$H_{0.3}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى ($\alpha \leq$ %5) لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

$H_{0.4}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq$ % 5) لمبدأ أصحاب المصالح في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

$H_{0.5}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\ \%$) لمبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

$H_{0.6}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\ \%$) لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

7.1 مصطلحات الدراسة

حوكمة الشركات:

هي مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركة ومساهميها وأصحاب المصالح، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات التي تنظم شؤون الشركة؛ من أجل ضمان الإفصاح والشفافية وتعظيم الفائدة لأصحاب المصالح(Demirag,I.,et al,.2000).

فجوة التوقعات:

وهي الفرق بين توقعات مستخدمي القوائم المالية المدققة وبين ما يجب أنْ تؤدية مهنة التدقيق، (عبد الله، 2017).

مبادئ حوكمة الشركات:

وهي مبادئ صادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD)، التي تتمثل في وجود أساس فعال لإطار حوكمة الشّركات، وحماية حقوق المساهمين، والمعاملة المتساوية للمساهمين، ودور أصحاب المصالح، ودور مجلس الإدارة ومسؤولياته، والإفصاح والشفافية(مركز إيداع الأوراق المالية الأردني، 2018).

مبدأ وجود أساس فعال لإطار حوكمة الشركات:

وهو ضمان إطار حوكمة الشّركات كلاً من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقاً مع أحكام القانون، وأن يصوغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة(حمادي، 2012).

مبدأ حماية حقوق المساهمين:

وهو المبدأ الذي يوفر الحماية للمساهمين، ويسهل لهم ممارسة حقوقهم(سليمان، 2008).

مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين:

وهي المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين، والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم (إبراهيم، 2011).

مبدأ دور أصحاب المصالح:

وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويُقصد بأصحاب المصالح: البنوك، والعاملين، وحملة السندات، والموردين، والعملاء(حمادي، 2012).

مبدأ دور ومسؤوليات مجلس الإدارة:

وتشمل هيكل مجلس الإدارة، وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية(حمادي، 2012).

مبدأ الإفصاح والشفافية:

وهو المبدأ الذي يقوم بالإفصاح عن المعلومات الهامة، ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين (مركز إيداع الأوراق المالية الأردنّي، 2018).

الفصل الثّاني

الإطار النّظريّ والدّراسات السّابقة

1.2 الإطار النظري

1.1.2 حوكمة الشركات

ظهرت الحاجة إلى حوكمة الشّركات في العديد من اقتصاديات الدول المتقدمة والناشئة في العقود الأخيرة، لا سيّما في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي ظهرت في شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية، وروسيا في التسعينيات من العقد الماضي، فضلاً عن الانهيارات المالية والمحاسبية الأخيرة في اقتصاد الولايات المتحدة خلال عام 2001، ولقد ازدادت أهميّة حوكمة الشّركات نتيجة لميل العديد من الدول في العالم إلى التحول إلى اقتصاد السوق، الذي يعتمد إلى حد كبير على تحقيق الشّركات الخاصة لمعدلات النمو الاقتصادي العالية والمستدامة(أبو الحاج، 2013).

وتعدّ حوكمة الشّركات أحد الموضوعات ذات الأهميّة المستمرة في أدبيات المحاسبة، حيث توجهت الدراسات المحاسبية في العقود الثلاثة الماضية إلى دراسة الأبعاد المختلفة لحوكمة الشّركات (Yan and Steven, 2014)، ويرجع السبب في ذلك إلى دورها في تحسين الأداء الاستثماري والاقتصادي والمالي، لذلك أصبح من الضروري تطبيقها ومراقبة أنظمتها في معظم الإدارات لضمان حقوق المساهمين والمستثمرين والمجتمع.

1.1.1.2 نشأة حوكمة الشركات:

يعود تاريخ دراسة حوكمة الشّركات إلى القرن التاسع عشر من العقد الماضي، بعد ظهور الشّركات المساهمة العامة، وظهور المشاكل المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة، وقد عُرف هذا المفهوم فيما بعد باسم مشكلة الوكالة(Agency Problem)؛ لذلك استمرت الحاجة إلى إيجاد ضوابط واتفاقيات تجبر إدارة الشّركات المساهمة العامة للعمل من أجل مصالح المساهمين، واستمر هذا المفهوم في التطور مع التطورات المتلاحقة في مجال الاقتصاد والأعمال.

وعلى الرغم من أنّ هذا المفهوم ليس جديداً تماماً- وقد شهد العديد من التطورات والمبادرات في مجال الحوكمة خلال الثمانينيات من العقد الماضي- إلاّ أنه تزايدت الدعوات والمبادرات إلى تحسين أنظمة الحوكمة في الوحدات والمؤسسات الاقتصادية بشكل كبير منذ نهاية التسعينيات من العقد الماضي، والتي تأثرت بشكل رئيس من حدثين مهمين على المستوى الاقتصادي، الأول: كان الأزمة المالية في دول جنوب شرق آسيا في عام 1997، والثاني: كان أكبر انهيار وإفلاس في الولايات المتحدة، حيث انهارت كل من شركة(Enron وWorldCom)، التي كانت تعدّ من الشّركات العملاقة في مجال الإتصالات، مما أدّى إلى سلسلة من الفضائح مثل تصفية مؤسسات ضخمة وعريقة مثل(Arthur Andersen).(الداعور ونواف، 2013).

وقد تطورت أبعاد الحوكمة في العديد من المراحل، ويمكن تلخيصها في أربع نقاط، على النّحو الآتي(علي ومنصور، 2013):

1. مرحلة الركود أو الكساد بعد عام 1932، والاعتراف بالفجوة العميقة بين الإدارة وأصحاب المصالح وتضارب المصالح بينهم.
2. ظهور نظرية الوكالة والسيطرة على العلاقة(1976- 1995)، حيث برزت الكتابات من أجل ضبط العلاقات وتنظيمها بين أصحاب المصالح والإدارة من خلال نظرية الوكالة، والحاجة إلى تحديد سلطات كل من الإدارة وأصحاب المصلحة، مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث صراع بينهما.
3. مرحلة بداية مصطلح الحوكمة(1996-2000) وذلك بسبب تراكم الأبحاث والدراسات التي أشارت إلى أهم الأسباب التي تؤدي إلى انهيار الشّركات، وعدم قدرتها على تحقيق أهدافها وسوء إدارتها وإهدارها أو إساءة استخدامها لقدراتها ومواردها، مما دفع منظمة التجارة العالمية إلى تحمل مسؤولية صياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة، التي يجب أن تأخذ بالاعتبار جميع الشّركات في جميع دول العالم، تلاها إصدار المنظمة العالمية للتعاون الاقتصادي والتنمية(Organization for Economic Co-operatio and Development OECD) لمجموعة من مبادئ الحوكمة العامّة.

4. مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة(2001-2004) والحاجة إلى توثيقها، حيث ركزت على حالات الفشل الأخلاقي، والمعنوي، والفساد، والفضائح في كثير من الممارسات الاستثمارية والمالية في العديد من الشّركات والمؤسسات.

2.1.1.2 أسباب ظهور حوكمة الشّركات:

من خلال النتائج التي عرضتها الشّركات في الفترات السابقة من عمليات تلاعب تواجدت في قوائمها المالية – والتي تسببت في أضرار للعديد من المساهمين وأصحاب المصالح، وأثرت سلباً على أداء المنظمات والحكومات والدول- تطلب ذلك التوقف والتفكير بجدية لاستعادة السيطرة، وهو الأمر الذي أدّى إلى ظهور حوكمة الشركات(شهوان، 2013).

أما أهم الأسباب الّتي أدت إلى ظهور حوكمة الشّركات الّتي أشار إليها(العزايزة،2009)هي ما يأتي:

1. الفجوة بين إدارة المكافآت وأداء الشّركات.
2. الفشل المؤسسي في آسيا وأمريكا وروسيا.
3. الفشل في اجتذاب رأس المال مما هدد الشّركات التجارية وجعلها غير قادرة على المنافسة.
4. عدم قدرة المستثمرين على تحليل فرص الاستثمار الممكنة ومقارنتها.
5. عدم توفر الدقة ومعايير الشفافية والوضوح في إعداد الحسابات الختامية.
6. الممارسات غير الأخلاقية من قبل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والموظفين.
7. ضعف مجلس الإدارة الذي يمكن أن يؤثر على الإدارة التنفيذية والإدارة العليا، الّتي قد تعاني من عجز أو قصور في قدرتها على القيام بممارسات إداريّة ناجحة.
8. عدم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية الّتي يمكنها اكتشاف المشاكل ومنعها.
9. ضعف الأطراف الخارجية ورقابتها على المنشأة، كالقائمين على وضع القوانين، ومدققي الحسابات.

كما أشار(قدوري،2012) إلى أنّ هنالك أيضاً بعض الأسباب لظهور حوكمة الشّركات وهي:

1. عدم قدرة النظام القانوني على تنفيذ العقود بفعالية وحل النزاعات، فضلاً عن ضعف نوعية المعلومات التي تؤدي إلى منع الرقابة، وانتشار الفساد، وانعدام الثقة.
2. ظهور العديد من مشاكل الفساد المالي والإداري، من خلال التلاعب بالتقارير المالية، أو تشويهها.

3.1.1.2 مفهوم حوكمة الشركات:

إنّ الهدف من مفهوم "الحوكمة" هو تحقيق التكامل في العلاقات المتبادلة بين الأطراف المعنية، بالإضافة إلى تحديد القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات في الشّركات، وتحديد الهيكل الذي يتمّ من خلاله وضع أهداف مراقبة الأداء ووسائله(حليحل وكريم، 2017).

ويعدّ مفهوم الحوكمة هو ترجمة للكلمة الإنجليزية(Governance) إلى اللغة العربية، وقد تمّ الوصول إليه من قبل مجمع اللغة العربية بعد عدة محاولات لتعريب الكلمة، فيرى البعض تسميتها بالإدارة الرشيدة أو الحكيمة أو حوكمة الإدارة، وقد اعتمد مجمع اللغة العربية لفظ حوكمة الشّركات بتاريخ 2003/5/20، ليصبح اللفظ الأكثر استخداماً فيما بعد(درغام، 2013).

وقد اختلف مفهوم حوكمة الشّركات من حيث تعريف هذا المفهوم، ونتيجة إرتباط هذا المفهوم وتداخله مع مجموعة متنوعة من المجالات الاقتصادية والمالية والتنظيمية والقانونية، كما أنّه لا يوجد تعريف محدد متفق عليه من قبل المنظمات الدولية والكتاب والباحثين، وأن كلّ تعريف يوضح وجهة نظر المعرف أو الباحث(شريعة والبركي، 2014)، وفيما يأتي بعض منها:

- عرّفتها مؤسسة التمويل الدولية(International Finance Corporation IFC): بأنها عبارة عن مجموعة من القوانين والعمليات اللازمة لتوجيه الشّركات والتحكم فيها، وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة، بما في ذلك المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بشأن الأمور التجارية(كنزة، 2014).

- وعرّف دليل قواعد حوكمة الشّركات الأردنيّ الحوكمة: بأنها نظام يدير الشركة ويوجهها، حيث يقوم على توزيع المسؤوليات والحقوق على الأطراف داخل الشركة، وبذلك تزداد أهميّة الحوكمة في حال رغبت الشّركات الأردنيّة أن تزدهر في السوق العالمي(مركز إيداع الأوراق المالية، 2018).
- وعرّفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة: بأنها" النظام الذي ينظم أعمال الشركة ويوزع الحقوق والوجبات بين مختلف الأطراف في الشّركات، مثل مجلس الإدارة والمساهمين ذوي الصلة، ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، كما يحدد الأهداف والاستراتيجيات الواجب تحقيقها" (المناصير، 2013).
- كما عرّفها(Broni and Velentzas, 2012): بأنها سلسلة من العمليات والسياسات والقوانين التي تؤثر على طريقة إدارة الشركة أو المؤسسة، من حيث إدارتها ومراقبتها، وكذلك يحدد العلاقة بين أصحاب المصالح.
- كما يرى(Jill, 2010): بأنها نظام من التدفقات والموازنات داخل الشّركات وخارجها، مما يضمن أنّ الشّركات تدرك مسؤوليتها تجاه جميع أصحاب المصلحة معها، وتعمل بطريقة مسؤولة اجتماعياً في جميع أنشطتها التجارية.
- بالإضافة إلى ذلك، يرى(خضر، 2012): أنّ حوكمة الشّركات هي– بصفة عامة– القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة والمساهمين والأطراف المعنية أو الأطراف المرتبطة بالشركة(حملة السندات، والعمال، والموردين، والدائنين، والمستهلكين) من ناحية أخرى.
- وعرّف(الجمال، 2014) الحوكمة: بأنها نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية، والطرق التي يتمّ من خلالها إدارة عمل الشركة والرقابة عليها.

أمّا من وجهة نظر الدراسة، فإنّ حوكمة الشّركات هي: مجموعة من القواعد والإجراءات، التي يتمّ بموجبها توجيه إدارة الشركة ومراقبتها؛ لتحقيق عملها بدرجة عالية من الدقة والوضوح والشفافية، وتحقيق الجودة في العمل داخل الشركة، وبالنتيجة زيادة الربحية، وتقليل فجوة التوقعات، بوصفها نظاماً متكاملاً يشمل الملكية والإدارة ولجنة التدقيق.

4.1.1.2 أبعاد الحوكمة(مجالات الحوكمة):

من خلال التعريفات أعلاه لحوكمة الشّركات، نصل إلى استنتاج مفاده أنّ حوكمة الشّركات هي مفهوم متعدد الأبعاد، ويمكن التعبير عن هذه الأبعاد كما يأتي(زين الدين وجابر، 2012):

1. **البعد الإشرافي:**

وهو دعم الدور الإشرافي لمجلس الإدارة، وتفعيله في أداء الإدارة التنفيذية والأطراف المعنية، بما في ذلك الأقلية المساهمين.

2. **البعد الرقابي:**

وهو تفعيل دور الرقابة الداخلية والخارجية للشركة ودعمها، بالإضافة إلى تعزيز وتفعيل الرقابة على المستوى الداخلي للتعامل مع أنظمة الرقابة الداخلية وأنظمة إدارة المخاطر، أما فيما يتعلق بالمستوى الخارجي فإن عملية الدعم تكون للتعامل مع القوانين والإجراءات في البورصة، التي تتيح فرصة للمساهمين والأطراف المهتمّة بالرقابة، بالإضافة إلى توسيع مسؤوليات المدقق الخارجي وتعزيز استقلاله.

3. **البعد الأخلاقي:**

إنها عملية إنشاء البيئة التنظيمية التي تتضمن المعايير الأخلاقية وتحسينها، كالأمانة والنزاهة، ونشر ثقافة حوكمة الشّركات وبيئة الأعمال بشكل عام.

4. **الإتصال وحفظ التوازن:**

وهي عبارة عن عملية التصميم والتنظيم للعلاقات بين مجلس إدارة الشركة وإدارتها التنفيذية من ناحية، والأطراف الخارجية من ناحية أخرى- سواء كانت الأطراف المعنية عبارة عن المشرفين، أو الجهات الرقابية والهيئات التنظيمية- حيث يجب أن تتصف العلاقة بين إدارة الشركة والمساهمين بالنزاهة، بالإضافة إلى أنّه يجب أن تتصف العلاقة بين الشركة والعمالة بالعدالة، وأيضاً أنّ يحكم التوافق الوطني العلاقة بين الشركة والمنظمات الأهلية، واخيراً أن يحكم الالتزام العلاقة بين الشركة والمنظمات والهيئات الحكومية.

5. **البعد الاستراتيجي:**

حيث تعتمد على دراسة العوامل البيئية الخارجية، وتقييم آثارها المختلفة على معلومات كافية حول العوامل البيئية الداخلية ومدى تبادل التأثير بينها.

6. **المساءلة:**

وهو الإفصاح عن جميع أنشطة الشركة، وعرض كل ما يتعلق بإدارة الشركة للمساهمين، حيث يحق لأي كيان المساءلة القانونية للشركة.

7. **الإفصاح والشفافية:**

وهو الإفصاح عن المعلومات اللازمة لتبسيط قرارات جميع أصحاب المصلحة على مستوى الشركة، بحيث سيتمّ الإفصاح عنها في التقارير العامة حول مؤشرات الامتثال لمبادئ الحكومة وفقاً لتوصيات نيويورك للأوراق المالية، وهي:

1. التفاعل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي.
2. كفاءة وفعالية إدارة المخاطر، وتكييف أساليب الرقابة الضرورية وإجراءاتها.
3. استقلال الغالبية العظمى من أعضاء مجلس الإدارة.
4. تحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف المعنية.
5. خبرة أعضاء مجلس الإدارة حول طبيعة نشاط الشركة والقضايا الوظيفية.
6. الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة، والحفاظ على استمرارية تدفق المعلومات.
7. نزاهة توزيع المهام بين رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي للشركة.
8. الإفصاح الكافي للمعلومات في الوقت المناسب وبطريقة مناسبة.
9. تشكيل لجان غير تنفيذية من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين.
10. وجود وظيفة فعالة للمدقق الداخلي.
11. فاعلية الرقابة الداخلية بالشركة.

5.1.1.2 أهميّة حوكمة الشركات:

تلقّت إدارة الشّركات الكثير من الاهتمام في الآونة الأخيرة؛ نتيجة لسلسلة من حالات الفشل الإداري والمالي للعديد من الشّركات الكبرى في الولايات المتحدة ودول شرق آسيا، وعند دراسة أسباب هذا الفشل الإداري والمالي؛ كان الافتقار إلى حوكمة

الشّركات يُمكّن أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين العموميين من تفضيل مصالحهم الشخصية على حساب المساهمين، والدائنين، والأطراف المعنية الأخرى، مثل: الموظفين، والموردين، والجمهور العام(بوشخشوخة وبن طويلة، 2017).

وقد زادت أهميّة حوكمة الشّركات من أجل تحسين الثقة في المعلومات المنشورة في البيانات المالية لمستخدميها، خاصةً المساهمين والتجار في سوق الأوراق المالية للحفاظ على حقوقهم، وأيضاً لتحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية للاقتصاديات والمجتمعات(أبو عمرو، 2014).

ومن وجهة نظر أخرى، فقد أصبحت حوكمة الشّركات مهمة جداً للباحثين والمساهمين وأصحاب المصلحة، ويمكن توضيح هذه الأهميّة فيما يأتي(الحسناوي،2018):

1. يؤدي تطبيق قواعد الحوكمة السليمة إلى تقييم أداء السهم، وزيادة الربحية إلى أقصى حد، وتوليد ثقة المستثمرين والمساهمين، وزيادة قدرات المؤسسات على المنافسة على المدى الطويل، نظراً لشفافية معاملاتهم وإجراءاتهم المحاسبية، والمراجعة المالية في جميع عمليات الشركة مما يعزز ثقة المستثمر.
2. تعظيم ثروة الملاك وتعزيز القدرة التنافسية للشركات في الأسواق المالية العالمية، خاصة في ضوء تطوير أدوات جديدة وآليات مالية متقدمة، وظهور عمليات اندماج واستحواذ أو بيع المستثمر الرئيسي.
3. إن تطبيق قواعد الحوكمة يمنح الشّركات قدرة أكبر على الوصول إلى التمويل، ويقلل من التكاليف الرأسمالية، ويحقق أداء أفضل، ويعالج بنجاح مختلف فئات أصحاب المصلحة.
4. إن التطبيق الجيد لحوكمة الشّركات هو الحل الممكن لحل مشكلة الوكالة وخفض تكاليفها.
5. يساهم في تجنب المشاكل في المحاسبة والتمويل، مما يساعد على توطيد واستقرار نشاط الشّركات العاملة في الاقتصاد.
6. توفير الحماية للأطراف المعنية والحفاظ على حقوق المساهمين، وخاصة الأقلية منهم.

6.1.1.2 أهداف حوكمة الشركات:

حوكمة الشّركات ما هي إلاّ نظام يتمّ من خلاله إدارة الأعمال داخل الشركة، من خلال توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف أصحاب المصالح في الشركة، ومن خلال تحديد القواعد اللازمة لصنع القرار، وبذلك فهي توفر إطاراً لحماية حقوق المساهمين من خلال تقديم معلومات بصورة بعيدة عن التضليل، وبعيدة عن التحيزات؛ لتضمن تحقيق النزاهة للمساهمين وأصحاب المصالح؛ ولتوفر أداة جيدة للحكم على إدارة الشركة، وجعلهم مسؤولين أمام أصحاب المصالح، حيث إنّ الأسلوب الجيد للحوكمة يدعم الاقتصاد، والقدرات التنافسية.

وقد ذكرت الدراسات السابقة أهم الأهداف لحوكمة الشّركات والمتضمنة في النقاط الآتية:

1- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.
2- منح الحق في مساءلة إدارة الشركة من قبل المساهمين وأصحاب المصالح؛ لحماية أصحاب الحقوق.
3- الحدّ من استغلال الإدارة فيما هو لغير المصلحة العامة، والذي يؤدي إلى تنمية الاستثمار (أحمد ، 2017).

كما ذكر (زرقون والعمري، 2013) بأن أهداف الحكومة:

1- ضمان المعاملة المتساوية للمساهمين والعمال والدائنون.
2- زيادة ثقة الجمهور في تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين.
3- دعم عنصر الشفافية في معاملات الشركة، وإجراءات المحاسبة والتدقيق.
4- جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية.
5- تجنب الممارسات غير المقبولة سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري.
6- توفر نظام رقابي جيد وفعال على أداء الوحدات الاقتصادية.

7.1.1.2 آليات حوكمة الشركات:

تعتمد الشّركات في الأردنّ على آليات الحوكمة من خلال قانون الشّركات الخاص بالحوكمة المدرجة في بورصة عمان لعام 2008، ومن ثم صدور التعليمات المعدلة في عام 2017، الذي دخل حيز التنفيذ في 2017/5/22، الصادر عن هيئة الأوراق المالية

في المملكة الأردنيّة الهاشمية فيما يتعلق بمجلس الإدارة، حيث يعدّ مجلس الإدارة آلية رئيسية لإدارة الشّركات الفعالة؛ لأنّه مسؤول عن ضمان قيام إدارة الشركة بإجراء ضوابط رقابية داخلية، وإعداد التقارير المالية بشكل صحيح، ومسؤول عن وضع ضوابط الأداء وتقييمها دورياً، بالإضافة إلى ذلك، يمكن لمجلس الإدارة الذي يتصف بالنشاط والموضوعية أن يقلّل احتمالية قيام الإدارة التنفيذية بإلغاء الضوابط المتعلقة بإدارة الشركة(Arens et al., 2014) وفيما يأتي أهم هذه الآليات(مركز ايداع الاوراق المالية، 2018):

1. نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة:

تنص أحكام المادة (4/ ج/ 6) على أنه إذا كان العضو يملك(5٪) أو أكثر من أسهم الشركة المكتتب بها أو الشّركات التابعة لها أو الحليفة، فإنه ليس مستقلاً، وبذلك يصبح عضواً غير مستقل؛ وهذا يمكن أن يؤثر على قراراتهم أو الاستفادة من موقعهم في الشركة.

2. حجم مجلس الإدارة:

تنص أحكام المادة(4/ أ) على أنّ المؤسسة يديرها مجلس إدارة لا يقل عدد أعضائه عن خمسة، ولا يزيد عن ثلاثة عشر عضواً وفقاً لأحكام الشركة، ويتمّ انتخابهم وفقاً لطريقة الاقتراع التراكمي وذلك من خلال الهيئة العامة للشركة بالاقتراع السري.

3. استقلالية أعضاء مجلس الإدارة:

تنص أحكام المادة(4/ ج) على أن يكون ثلث أعضاء مجلس الإدارة– على الأقل– أعضاء مستقلين، وتنتهي الاستقلالية المذكورة إذا كان العضو يعمل لدى شركة/ أو أي شركة تابعة/ أو شركة تابعة خلال السنوات الثلاث الأخيرة قبل تاريخ انتخابه.

4. مكافات أعضاء مجلس الإدارة:

تنص احكام المادة(8/ ب) على أن تتكوّن مهام لجنة التعيينات والمكافآت من وضع السياسة المتعلقة بمنح المكافآت والمزايا والحوافز والرواتب في الشركة ومراجعتها سنوياً، وتنص أحكام المادة(14/ ب/ 4) على أنّ الشركة ستوفر

المعلومات التوضيحية اللازمة حول الامتيازات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية العليا.

5. مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه للشروط الواردة في التشريعات النافذة، وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته.
6. بحث كل ما يتعلق بعمل مدقق الحسابات الخارجي بما في ذلك ملحوظاته، ومقترحاته، وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها، وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.
7. مراجعة مراسلات الشركة مع مدقق الحسابات الخارجين وتقييم ما يرد فيها، وإبداء الملحوظات والتوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.
8. متابعة مدى تقيّد الشركة والتزامها بتطبيق أحكام التشريعات النافذة، ومتطلبات الجهات الرقابية.
9. دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة، وتقديم التوصيات بشأنها مع التركيز على ما يأتي:
   أ. أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.
   ب. أي تغيير يطرأ على حسابات الشركة بسبب عمليات التدقيق، أو نتيجة لمقترحات مدقق الحسابات الخارجي.
10. دراسة خطة عمل مدقق الحسابات الخارجي، والتأكد من أنّ الشركة توفر للمدقق كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.
11. دراسة إجراءات الرقابة والتّدقيق الداخلي وتقييمها.
12. الاطلاع على تقييم المدقق الخارجي لإجراءات الرقابة والتّدقيق الداخلي.
13. الاطلاع على تقارير التّدقيق الداخلي، ولا سيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق الداخلي.
14. التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات الرقابة والتّدقيق الداخلي، وعمل المدقق الداخلي.
15. التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينجم عن قيام الشركة بعقد الصفقات، أو إبرام العقود، أو الدخول في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

16. مراجعة تعاملات الأطراف ذوي العلاقة مع الشركة، والتوصية بشأنها لمجلس الإدارة قبل إبرامها .

8.1.1.2 مبادئ حوكمة الشركات:

تعدّ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) واحدة من أولى المنظمات الّتي بحثت في حوكمة الشّركات، وقد قامت بإصدار(مبادئ التحكم المؤسسي) عام 1999، وطورت لاحقاً المبادئ المتعلقة بحوكمة الشّركات عام 2004 الّتي اعتمدتها معظم البلدان(يامين والرمحي، 2016)، وبعد ذلك تمت مناقشة هذه المبادئ في منتدى حوكمة الشركات(G20/OECD) في نيسان 2015، وبعد هذا الاجتماع اعتمد مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هذه المبادئ في 8 تموز 2015، وقد تمّ تقديم هذه المبادئ إلى قادة مجموعة 20 في 15- 16 نوفمبر 2015 في أنطاليا، حيث تمت الموافقة عليها واعتمادها من قبل مبادئ حوكمة الشّركات في(G20 / OECD).

والغرض من هذه المبادئ هو مساعدة واضعي السياسات على تقييم الإطار القانوني والتنظيمي والمؤسسي لحوكمة الشّركات وتحسينه؛ من أجل دعم الكفاءة الاقتصادية والنمو المستدام والاستقرار المالي، ويتمّ تحقيق ذلك بشكل أساسي من خلال توفير الحوافز المناسبة للمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، وكذلك الوسطاء الماليين ومقدمي الخدمات كجزء من الضوابط ذات الصلة.

وفيما يأتي استعراض للمحاور الرئيسة لمبادئ الحوكمة الجديدة(منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي،2018):

المبدأ الأول: ضمان إيجاد إطار عام وفعال لحوكمة الشركات:

1. يجب أنْ يعزز إطار حوكمة الشّركات الأسواق الشفافة والعادلة، والتخصيص الفعال للموارد، ويجب أن يكون متسقاً مع سيادة القانون ودعم الإشراف والامتثال الفعالين.
2. يجب تطوير إطار حوكمة الشّركات للتأثير على أداء الاقتصاد الكلي، وأمن السوق، والحوافز للمشاركين في السوق، وتشجيع الأسواق الشفافة والفعالة.
3. يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشّركات متسقة مع سيادة القانون، وشفافة وقابلة للتطبيق.

4. يجب تقسيم المسؤوليات بين مختلف السلطات بشكل واضح؛ لخدمة المصلحة العامة.
5. يجب أن تعزز تشريعات السوق المالي الحوكمة الفعالة.
6. ينبغي أن تتمتع الهيئات التنظيمية والتنفيذية والإشرافية بالسلطات اللازمة، والنزاهة، والموارد الكافية للقيام بمهامها بطريقة مهنية وموضوعية، ويجب اتخاذ تدابير الرقابة في الوقت المناسب ويجب أن تكون شفافة وواضحة.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين:

يجب على إطار حوكمة الشّركات تسهيل ممارسة المساهمين وحمايتها، بما في ذلك الأقليات والمساهمين الأجانب لحقوقهم، ويجب أن يكون لجميع المساهمين فرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تمّ انتهاك حقوقهم.

المبدأ الثالث: مبدأ العدالة والمساواه بين المساهمين:

حيث ينص هذا المبدا على أن مبادئ حوكمة الشركات يجب أن تتضمن المعامله المتساويه للمساهمين الصغار منهم والاجانب مع ضمان استرتاد حقوقهم في حالات الانتهاك.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن يعترف إطار حوكمة الشّركات بحقوق أصحاب المصلحة المنصوص عليها في القانون، أو الاتفاقيات المتبادلة، وتشجيع التعاون النشط بين الشّركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة والتوظيف، واستدامة الشّركات السليمة مالياً.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية:

يجب أن يضمن إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن جميع الأمور المادية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي، والأداء، والملكية، والإدارة، والحوكمة للشركة.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يركز إطار حوكمة الشّركات على إدارة مجلس إدارة الشركة من خلال التوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال للإدارة والمسؤولية الكاملة للشركة والمساهمين.

9.1.1.2 الأطراف المهتمّة بحوكمة الشركات:

يجب أن يؤخذ في الاعتبار أنّ الأطراف الرئيسية التي تؤثر وتتأثر بالتطبيق الصحيح لقواعد حوكمة الشّركات، وتحدد إلى حد كبير نجاح هذه القواعد وعدم تطبيقها، يتمثلون في كل من الآتي(صالح، 2014):

1. **المساهمون:**

وهم الذين يساهمون في رأس مال الشركة من خلال ملكيتهم للأسهم، مقابل الحصول على الأرباح المناسبة بالمبالغ المستثمرة من قبلهم، بالإضافة إلى تعظيم رأس مال الشركة على المدى الطويل، والذين ينتخبون الأعضاء المناسبين في الشركة.

2. **مجلس الإدارة:**

وهو يمثل المساهمين، وهو الذي يختار المديرين التنفيذيين، بالإضافة إلى الإشراف على أدائهم وتحديد السياسات العامة للشركة، وكيفية الحفاظ على حقوق المساهمين.

3. **الإدارة التنفيذية:**

وهي مسؤولة عن إدارة الشركة، حيث تقدم التقارير اللازمة عن الأداء إلى مجلس الإدارة، وتكون الإدارة مسؤولة عن زيادة أرباح الشركة، ومسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4. **أصحاب المصالح:**

وهم أصحاب المصلحة داخل الشركة، مثل الموردين والعاملين والموظفين والمراقبين.

10.1.1.2 فوائد حوكمة الشركات:

لقد إكتسبت حوكمة الشّركات أهميّة في عالم الأعمال وعلى كافة المستويات، لما لها من دور فعال في تعزيز الاستثمار فهي توفر فوائد عديدة للشركات ومساهميها من خلال مقدرتها على الدخول إلى الأسواق العالمية، ومن خلال تحسين فرص الحصول على رأس المال، ومن خلال العمل على تجنب المخاطر وإدارتها(Pabletoker, 2006)، ومن ذلك تتمثل أهم فوائد الحوكمة في ما يأتي:

1. فوائد الحوكمة التي تعود على الشركات:

أ- تحسين فرص الحصول على رأس المال.

ب- المساعدة في استمرار الشركة على العمل في جو تنافسي من خلال عمليات الدمج والاستحواذ.

ت- توفير سلامة الخروج من السوق، وسلامة نقل الثروة بين الأجيال.

ث- تبني ممارسات جيدة في الحكومة لتوفير نظام جيد للرقابة(مركز إيداع الأوراق المالية، 2018).

2. فوائد الحوكمة على المساهمين:

إنّ حوكمة الشّركات تضيف للمساهمين روحاً من الطّمأنينة حول استثماراتهم؛ من خلال توفير حوافز تمكن مجلس الإدارة من تحقيق الأهداف التي تصب في مصلحة الشركة، مما يجعلهم على دراية وبشكل وافٍ بالقرارات المتخذة والمتعلقة بالمسائل الجوهرية (Daviesgin, 2003).

ومن أهم الفوائد التي تضيفها الحوكمة للمساهمين:

1- ضمانها للمساهمين في تعريفهم بالقرارات الجوهرية المتخذة.

2- عند قيام الحكومة بممارسات جيدة تضمن أماناً أكثر للمستثمرين على استثماراتهم.

3- توفر الحكومة للشركات حوافز لمجلس الإدارة في سبيل تحقيق أهداف الشركة وأصحاب المصالح(مركز إيداع الأوراق المالية، 2018).

حيث تعود الحوكمة بالفائدة على الاقتصاد الأردنيّ بإيجاد أثر فعالٍ في رفع قيمة الشّركات، من خلال تطبيق مبادئ حوكمة الشّركات، التي من خلالها يتمّ محاربة الفساد داخل الشّركات بمحاربة الاحتيال في التقارير المالية، وضمان العدل، والمساواة بين المساهمين، وكذلك حماية أصحاب المصالح، وتضمن العدالة لكافة الأعضاء داخل الشركة من مجلس الإدارة حتى أصغر عامل فيها، فيما يضمن للإدارة تحقيق ما تسعى إليه من أهداف، ومن هنا تزداد أهميّة الحوكمة في إدارة الشركات؛ لأنّها تساهم في تحقيق الثقة لمستخدمي البيانات المالية بطبيعة المعلومات المقدمة إليهم، والتي تمثل أداء الشركة(مركز ايداع الاوراق المالية، 2018).

11.1.1.2 خصائص حوكمة الشركات:

تتميز حوكمة الشّركات بأنها تمتلك العديد من الخصائص التي تضيف إليها أهميّة كبيرة، وتتمثل فيما يأتي:

1- الإفصاح والشفافية: هي الداعم الرئيسي لضمان العدالة والنزاهة في إجراءات إدارة كل من الشّركات والأفراد، وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال تقديم معلومات غير مضللة عن أداء الشركة.

2- المساءلة: وهي قاعدة تقوم على مساءلة المسؤولين ومتخذي القرارات ومنفذي الأعمال في الشّركات عن نتائج أعمالهم، والنتائج الصادرة عن قراراتهم، فالأطراف الخاضعون للمساءلة أمام أصحاب المصالح هم: مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا، التّدقيق الداخلي، المشرعين، الجمعيات المهنية.

3- الانضباط: هي صمام الأمان للحوكمة من خلال اتباع القوانين والأنظمة والتشريعات في توزيع الحقوق والواجبات.

4- الاستقلالية: هي إطار يتضمن العمل بشكل مفرد لضمان عدم التدخل، ولضمان عدم الخروج بتضارب المصالح، حيث أن هنالك أطرافاً ذات نفوذ يمكنها التدخل في طبيعة العمل، مثل: هيمنة الرئيس ذو النفوذ على الشركة، أو هيمنة مساهم كبير على مجلس الإدارة.

5- المسؤولية: وهي التي تقوم على دعامة المساءلة من حيث القيام بإجراءات تصحيحية، أو معاقبة ما أساءت به الإدارة، وهذا يفيد في إعطاء المعرفة للعاملين عن طبيعة الأعمال المطلوبة منهم ومساءلتهم عنها.

6- العدالة: وهي التي تضمن المساواة في حقوق أصحاب المصالح، منهم أصحاب الحقوق الأقلية، حيث قامت منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية بوضع نظام يمنع العاملين بالشركة من متاجرتهم بالأسهم.

7- المسؤولية الاجتماعية: وهي التي تتمثل في رفع الوعي الاجتماعي للعاملين، وذلك لاعتبار الشركة بأنها مواطن(زرقون والعمري ،2013) .

12.1.1.2 محددات حوكمة الشّركات:

إنّ لحوكمة الشّركات نوعين من المحددات تتضمن المحددات الداخلية والمحددات الخارجية، ويمكن توضيحها على النحو الآتي:

المحددات الخارجية:

ويشمل هذا النوع من المحددات التشريعات الّتي تنظم النشاط الاقتصادي، مثل قوانين تنظيم سوق البورصة، وقانون الشّركات النافذ في آخر تعديلاته، والمنافسة بين الشّركات، ولجنة مكافحة الفساد، ومنع الاحتكار، وكفاءة قطاع الأموال في الدولة، وكفاءة الجهات الرقابية في قدرتها على الرقابة على جميع المؤسسات، بالإضافة إلى مكاتب التدقيق، ومؤسسات الاستشارات المالية، ومكاتب المحاماة، بالإضافة إلى الجهات الّتي تشرف على كفاءة عمل الأسواق مثل: المحاسبين، والمدققين، والشّركات العاملة في البورصة، ويشير هذا النوع من المحددات إلى البيئة العامة للاستثمارات لضمان تنفيذ القوانين لإدارة المؤسسات جيداً(غادر، 2012).

المحددات الداخلية:

توضح هذه المحددات القواعد والأسس الّتي تحدد كيفية تصميم القرارات، واتخاذها، وتنويع السلطات وتوزيعها داخل المنظمة، بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين، حيث يؤدي توافرها وتطبيقها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف(الحازمي، 2011).

13.1.1.2 ممارسة حوكمة الشّركات في الأردنّ:

في أوائل عام(2003) أنشئت دائرة مراقبة الشّركات، التي تقوم بدورها بتقديم خدمات تسجيل الشّركات، وتطبيق الوسائل الرقابية، التي تضمن تطبيق مبادئ الحوكمة، وتبعاً لطبيعة الأعمال التي تؤديها قامت الدائرة بتبني مبادرة لإعداد دليل لقواعد حوكمة الشّركات يهدف إلى توفير إرشادات لكافة أنواع الشّركات في سبيل تحقيق الأهداف، والتي تتمثل في زيادة قيمة الشّركات، وتحسين أدائها، وبذلك تتمّ زيادة فرصة الحصول على تمويل أقل(دليل قواعد حوكمة الشّركات، 2018).

وفي عام(2009) طبقت قواعد حوكمة الشّركات في الشّركات المساهمة العامة في الأردنّ بعد إصدار دليل قواعد حوكمة الشّركات للشّركات المدرجة في بورصة عمان، وقد صمم الدليل لوضع إطار واضح ينظم العلاقات، ويحدد الحقوق والواجبات بما يحقق

هدف الشركة في حماية حقوق المساهمين، حيث تستند هذه القواعد إلى مجموعة من التشريعات، التي أهمّها قانون الأوراق المالية، وقانون الشّركات، إضافة إلى المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(مركز ايداع الاوراق المالية،2018)، وفي عام(2010) قامت هيئة الأوراق المالية بتقديم فهرس مفصل فيه قواعد الحكومة الإرشادية والإلزامية العامة، حيث يتطلب من الشّركات الالتزام بها تحت طائلة المسؤولية وإنْ لم تطبق فعليهم الخروج بتفسير عن عدم الالتزام بها(مركز ايداع الاوراق المالية، 2018).

ولا بدّ من الإشارة إلى أنّ هذه القواعد استند العديد منها إلى نصوص قانونية ملزمة وردت في التشريعات المشار إليها أعلاه، ولم يتمّ التفصيل بشكل عام في عدد من الجوانب والمتطلبات التي تطرقت إليها هذه القواعد؛ بل تمّ وضع قاعدة عامة، ومن ثم ترك التفصيل للتشريعات ذات العلاقة، فعلى سبيل المثال لم يتمّ تفصيل المعلومات المطلوبة في التقرير السنوي للشركة وإنّما ترك ذلك لتعليمات إفصاح الشّركات المصدرة للأوراق المالية (مركز ايداع الاوراق المالية، 2018).

وقد تقرر أن يكون تطبيق هذه القواعد في البداية من خلال أسلوب" الالتزام أو تفسير عدم الالتزام"، الذي يعني أن تلتزم الشّركات بالقواعد الواردة في الدليل، وفي حال لم يتمّ الالتزام بأي من القواعد الواردة فيه– عدا تلك التي استندت إلى نص قانوني ملزم في أي من التشريعات التي يتوجب الالتزام بها تحت طائلة المسؤولية– فلا بدّ من توضيح الأسباب التي أدّت إلى عدم الالتزام بهذه القاعدة، وذلك بشكل واضح في التقرير السنوي للشركة، ويهدف اتّباع هذا الأسلوب إلى منح الشّركات مرونة في التطبيق ووقتاً كافياً للتّكيّف مع متطلبات قواعد الحوكمة، بما يعزّز الوعي بهذه القواعد، ومن ثم تحقيق الالتزام الكامل بها بشكل متدرج(مركز ايداع الاوراق المالية، 2018).

في هذا الفصل تم عرض أهم المباحث المتعلقة بحوكمة الشّركات ومنها: نشأة حوكمة الشّركات، ومفهومها، بالإضافة إلى الأسباب الّتي أدت إلى ظهور حوكمة الشّركات، كما تطرّق هذا الفصل إلى أبعاد حوكمة الشّركات، وأهميتها، وأهدافها، بالإضافة إلى الآليات المتعلقة بحوكمة الشّركات، ومبادئها، وفوائدها، وأيضاً خصائص حوكمة الشّركات، ومحدداتها، وأخيراً عرضت الباحثة نشأة قانون الحوكمة في الأردنّ، وكيف بدأ الالتزام وعدم الالتزام، حتى أصبح على ما هو عليه الآن في الأردنّ.

2.1.2 فجوة التّوقّعات

أدّى ظهور العديد من حالات الإفلاس والأزمات المالية- التي حدثت في العديد من الشّركات في دول العالم- إلى تعميق مفهوم فجوة التّوقّعات بين مستخدمي تقارير القوائم المالية والمدققين، وأدّى إلى زيادة تساؤلاتهم عن عدم إفصاح المدققين عن وجود مخاطر ستؤدي بهم إلى الإفلاس؛ ذلك لأنهم كانوا يحصلون على تقارير تعطي رأياً نظيفاً في بياناتهم المالية، بينما كانت الشّركات تتعثّر، وتعاني من مشاكل اختلاس، وتزوير حقائق حتّى تنهار(Cohen et al., 2017).

ومن هنا فقد وضّح(Ramasastry) أنّ فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق هي عبارة عن سوء فهم ظهر بين المدققين وبين مستخدمي القوائم المالية؛ نتيجة لاختلاف التّوقّعات المرتبطة بأهداف عملية تدقيق الحسابات، وطبيعة الدور الذي يؤديه المدقق، فبعد توصل لجنة كوهين- الّتي شُكّلت من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين- إلى وجود فجوة توقعات في بيئة التدقيق؛ قامت العديد من الأدبيات بدراسة موضوع الفجوة لفهمها، وتحديد نطاقها، وأسباب وجودها(Ramasastry, 2015).

1.2.1.2 مفهوم فجوة التّوقّعات في بيئة التدقيق:

اختلفت كثير من الدراسات والأبحاث في وضع مفهوم معين لفجوة التوقعات، وظهرت عدة تعاريف لها، حيث عرّفها(Cohen et al., 2017) بأنّها" الفرق بين مستويات أداء المدقّق المتوقع كما يتصوره المدقق من جهة، وكما يتصوره مستخدمو القوائم المالية من جهة أخرى".

وعرفت فجوة التّوقّعات بأنها الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدقّق، وإدراك المجتمع لأداء المدقق لمهامه، وبين النتيجة الفعلية لأعمال المدقق"(An et al., 2015).

بينما عرّفها(Mcenroe and Martern, 2011) بأنها الفرق بين ما يتوقعه الرأي العام ومستخدمي القوائم المالية حول مسؤوليات المدقق، وبين مسؤوليات ومهام المدقق الفعلية.

وقد ذكر(Cohen et al., 2017) أنّ فجوة التّوقّعات عبارة عن" الفرق بين أعمال التّدقيق من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية والرأي العام، وبين ما ينتجه المدقق عند القيام بأعمال التدقيق".

كما عرّفها(التميمي، 2012) على أنها الفجوة بين فهم تصوّرات مستخدمي القوائم المالية، وبين فهم تصورات المدقق لعملية التدقيق، والمسؤوليات المتعلقة به.

ورأى(الدوري، 2010) أنّ فجوة التّوقّعات هي" الفجوة أو الثغرة بين ما تنص عليه معايير التّدقيق فيما يتعلق بمهمة مدقق الحسابات، وبين توقعات مستخدمي البيانات المالية إزاء ما يقدّمه المدقق".

وأخيراً عرفها(القضاة، 2013) على أنها" الاختلاف بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية حول طبيعة التدقيق، ونطاقه، وواجبات المدقق ومسؤولياته".

واستنتجت الدراسة أنّ فجوة التّوقّعات هي درجة من التباين تحدث بين مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات الماليه من مديريين، ومحللين، وأصحاب المصالح، حول طبيعة عملية التدقيق، ومسؤوليات ومهام مدقق الحسابات، و طبيعة رغبات وتوقعات مستخدمي البيانات المالية.

2.2.1.2 العوامل الّتي أدّت إلى وجود فجوة التوقعات:

هناك العديد من الأسباب وراء الفجوة في كثير من الدراسات التي تمّ تناولها، وفيما يأتي تفسير للعوامل الرئيسة التي أدّت إلى وجود فجوة التوقعات.

1. الشّكّ بإستقلاليّة وحياد مدقّق الحسابات الخارجيّ:

تمثل إستقلالية المدقّق قلبَ عملية التّدقيق الخافق، حيث إنّ درجة الاستقلالية لها تأثير كبير ومباشر على مستوى الثقة والاحترام بين مستخدمي البيانات المالية؛ بل وينعكس هذا الاحترام الذي يحظى به مدقق الحسابات بشكل جزئي على ثقة المستثمرين بالشّركات محل التدقيق، وعلى عملية اتخاذ القرارات في سوق الأعمال، بحيث تعمق استقلالية المدقق من حدة فجوة التّوقّعات بل تعتبر بأنها الجوهر الذي يدور حوله الصراع في التّوقّعات(السرطاوي، 2012).

حيث يتضح أنّ التضارب في المصالح بين الأطراف الذي ينتج عن وجود طرف واحد هو مدقق الحسابات والذي يتمّ الوثوق به؛ بأنه السبب الأساسي للشك باستقلالية ذلك المدقق، إذ إنّ المنافسة الشديدة بين مكاتب التّدقيق وارتفاع تكاليف التّدقيق تجعل من الصعب على المدققين أن يحافظوا بشكل دائم على استقلاليتهم عند اتخاذ القرارات في عمليات التدقيق، وهذا ما يعرف بفجوة البعد.

2. وجود الفهم الخاطئ لطبيعة المسؤوليات والإلتزامات الّتي تترتب على مدقق الحسابات الخارجي:

يندرج هذا العمل تحت ما يسمى مفهوم التضارب في المصالح، الذي ينتج عنه تفسير لدور المدقق وفق الطريقة الّتي يعتقد كل الأطراف المستفيدة من عملية تدقيق الحسابات بأنّه تكريس لمصلحة غيره على حساب مصلحته الشخصية، وأنّ المدقق مسؤول عن اكتشاف جميع أنواع الغش والاحتيال. (السرطاوي، 2012).

وينظر البعض إلى أنّ دور مدقق الحسابات هو دور وقائي، وبذلك تتنوع نظرة الأطراف المستفيدة حول طبيعة المدقق والمسؤوليات المناطة به، وأنهم لا يفهمونها كما يفهمها المدقق نفسه، الأمر الذي يعزّز من وجود فجوة التّوقّعات بطبيعة الحال، كما يعزّز من وجودها أيضاً ظهور حالات الفشل في الأعمال، واعتبار الأطراف بأنّ القوائم المالية مضللة، وأن مدقق الحسابات من وجهة نظرهم لم يقم بأعماله ومسؤولياته بشكل كامل، وهذا يتطلب من المدقق الاستقلال والحياد، كما إنّ التعقيدات في الحياة الاقتصادية والنظم المحاسبية بوحدات الأعمال يتطلب توافر الكفاءة الفنية أو المعرفة المتخصصة بالشخص الذي يقوم بعملية التدقيق(التميمي، 2012).

3. التأكيد والتنظيم:

يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بإعداد تقرير في نهاية مهمة عملية التّدقيق يبين فيه النتائج الّتي توصل اليها، وأنّ هذا التقرير لا يمثل بأي حال من الأحوال شهادة بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء أو التشوهات الرئيسية، قد يستوعب بعض المستفيدين من تقرير المدقق هذا الأمر وينظرون في تقريره كضمان مطلق بأن البيانات المالية تفتقر إلى بيانات كاذبة أو عمليات احتيال أو غير ذلك، مما يزيد من توقعات المدققين بطريقة غير معقولة، وبالتالي، يؤدي إلى زيادة حجم فجوة التّوقّعات (السرطاوي، 2012).

4. التقرير الذي أعده المدقق:

يعدّ التقرير الذي أعده المدقق أحد وسائل الاتصال الرئيسية بين المدقق والمستخدمين للبيانات المالية، حيث إنه يوفر درجة عالية من الثقة والمصداقية للبيانات المالية، كما سيساعد توحيد شكل تقرير مدقق الحسابات ومحتواه على تقليل الفجوة في

التوقعات، إذ يعتمد فهم محتوى تقرير المدقق على طبيعة مستخدم التقرير وغرضه، ويعتقد بعض مستخدمي التقارير المالية أنّ حجم تقرير المدقق من الرموز التي تؤثر على فهم المحتوى، وبالتالي، إنّ شكل التقرير هو أيضاً عامل يسبب فجوة التّوقّعات كما هو بالنسبة لمحتواه من مصطلحات فنية وغيرها(يوسف، 2011).

5. افتقار الكفاءة المهنية للمدقق:

يتمّ تعريف الكفاءة المهنية للمدقق بأنّها المعرفة الكافية والمتخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق، والقدرة على تطبيق تلك المعرفة في المواقف والظروف المختلفة، بالإضافة إلى السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب، فعندما يشعر المجتمع بعدم كفاءة المدقق المهني، فيسوُدُ هناك شعور بعدم اليقين بشأن استقلالية المدقق ونوعية الخدمة المقدمة، وهذا العامل يزيد من عدم الرضا الذي بدوره يزيد من فجوة التّوقّعات(يوسف، 2011).

6. تضارب المصالح والتعددية برغبات الأطراف المشاركة في عملية التدقيق:

يعدّ تضارب المصالح والتنوع في رغبات المجتمع أحد الأسباب المهمة التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات، إذ يمكن وصفه كعامل رئيسي في كلّ من العوامل المذكورة أعلاه؛ لأنّ هناك اختلافات في طبيعة فهم الأجزاء المختلفة لمصالحهم الشخصية، ما يولد نوعاً من الصراع في الطبيعة وكيفية تحقيق هذه الغايات من اهتماماتهم، وهذا يخلق تضارباً في المصالح بين الإدارة والمدقق، وبين المساهمين والإدارة، وبين المصالح الشخصية للمدقق والمعايير التي تحكم مهنة المدقق، كل هذه الأنواع تؤثر وتزيد من فجوة التّوقّعات، لأنها تتعارض مع مصالح مختلفة وتولد توقعات مختلفة(السرطاوي، 2012).

3.2.1.2 أنواع فجوة التوقعات:

لقد أعرب العديد من الكتاب والباحثين عن مجموعة من الآراء حول أنواع فجوة التوقعات، والتي تثلت في ما يأتي:

1. **فجوة المعقولية:**

ظهرت هذه الفجوة بسبب درجة التباين أو المبالغة بين ما يتوقعه مستخدمي البيانات المالية في المجتمع من مدقق الحسابات إنجازه بطريقة أكثر فاعلية، او

لما تتطلبه معايير التّدقيق من هذا المدقق وبين ما يستطيع المدقق إنجازه بشكل معقول، وبما أنّ المدقق في هذا الوقت يقوم باتّباع أسلوب التّدقيق بالعينات ولا يقوم باتباع أسلوب التّدقيق الشامل فيكون التقدير وعدم التأكد، خصوصاً في ظل وجود بيئة أعمال معقدة، وفي ضوء وجود محددات الزمن والتكلفة(Ramasastry, 2015).

2. **فجوة الأداء:**

يحدث هذا النوع من الفجوات عندما تكون درجة التباين والاختلاف واضحة بين مستخدمي البيانات المالية والمدققين؛ فيما يتعلق بالكفاءة المهنية التي يجب على المدقق الوفاء بها، وينقسم هذا النوع إلى الفجوتين الآتيتين(البامري والشجري،2010):

أ. **فجوة نقص الاداء:**

تعدّ هذه الفجوة، وفق أدبيات مهنة التدقيق، النوع الأول من فجوة الأداء، فقد عرّفها(Ramasastry, 2015) بأنها الفجوة التي تحدث بين جميع توقعات المجتمع بشأن أداء المدققين وفقاً لوظائفهم، والتي يتمّ تحديدها وفقاً للمعايير المهنية المنشورة وبين أدائهم الفعلي.

ب. **فجوة المعايير النّاقصة:**

حيث تعدّ هذه الفجوة النوع الثاني من أنواع فجوة الأداء، وتعرّف بأنها الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو البيانات المالية من قدرة المدققين على القيام بما هو معقول، وبين ما ترى المعايير المهنية ذاتها أنه يمكن لأعضائها(المدققين) القيام به بدرجة تؤهلهم للتدقيق، وبعبارة أخرى هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدققين وبين واجباتهم طبقا لمعايير التدقيق(An al., 2015).

3. **فجوة التقرير:**

يظهر هذا النوع من الفجوة عندما تختلف آراء المهتمين بالمجتمع عما يجب تضمنه في تقرير المدقق الخارجي، حيث إنّ ضيق هذه الفجوة يقع على عاتق الجهات والمعايير الّتي تضع الإطار الذي يحكم عمل المدقق(التميمي، 2012).

4. **فجوة الاستقلالية:**

ترجع هذه الفجوة إلى سلسلة من العوامل والأسباب الذاتية والخارجية التي تؤثر على استقلالية المدقق، مثل حقيقة أنّ المدقق لم يكشف عن الحقائق المادية أو التشوهات الموجودة في البيانات المالية الّتي يقوم بالتوقيع عليها، أو عدم وجود ما يكفي من الأدلة لدعم رأيه المهني، مما يشير إلى أنّ المدقق لم يحافظ على استقلاليته(التميمي، 2012).

5. **فجوة المسؤولية القانونية:**

تظهر هذه الفجوة بسبب درجة التباين أو المبالغة بين ما يتوقعه مستخدمي البيانات المالية في المجتمع وبين المدققين حول درجة المسؤولية عن عوامل هذه الفجوة(Cohen et al., 2017).

4.2.1.2 الوسائل المساعدة على تقليص فجوة التّوقّعات في عملية التدقيق(التميمي، 2012):

1. **تدعيم إستقلال مدقق الحسابات:**

بسبب استقلالية ونزاهة المدقق وزيادة درجة ثقة المجتمع في تقارير التّدقيق لتقليل فجوة التوقعات، وبما أنّ إدارة المؤسسة لا تمارس الضغط على المدقق لمواصلة عمله والحفاظ على استقلاليته، وينص قانون الشّركات في معظم البلدان على أنه يحق للجنة التّدقيق الخارجي للكيان تعيين الرسوم وتحديدها، وفصل المدقق، في حالة عدم التجديد أو تعيين للمدقق أو في حالة عزله، ويجب على المدقق إبلاغ المنظمة المهنية التي ينتمي إليها وشرح الأسباب لإلغاء مسؤوليته، مع حاجة المدقق الجديد قبل قبول عملية التّدقيق على شهادة من منظمته المهنية بإخلاء مسؤولية مدقق الحسابات السابق.

2. **تدعيم دور المنظمات المهنية:**

يجب أن تعمل المنظمات المهنية لإعادة تعريف وتنظيم مهنة المحاسبة والتّدقيق من أجل فرض الرقابة الذاتية، وزيادة مستوى الأداء المهني في التّدقيق وزيادة المسؤولية المهنية للمدققين، مما يولد ثقة أكبر بالعمل، مع الحاجة إلى معرفة هذا الدور بشكل جيد للمستفيدين من خدمات التدقيق.

هذا ويتوجب على هذه المنظمات وضع معايير المحاسبة والتدقيق، ومعايير السلوك المهني، في حين إنّ المهنيين في المهنة يتحكمون في درجة الامتثال لهذه المعايير من خلال تطوير برامج مراقبة الجودة للأداء المهني لمكاتب التدقيق، وأيضاً وضع النظم الّتي تكفل محاسبة من لا يطبق تلك المعايير، مع ضرورة نشر هذه المعايير والبرامج والنظم والإعلان عنها للأطراف المستفيدين من مهنة التدقيق.

يدعم تطوير معايير المحاسبة والتّدقيق الكفاءة المهنية والتفكير للمدقق، لذا لن يقبل المدقق بأداء أي مهنة أو نشاط ما لم يكن لديه القدرة على تنفيذه بدرجة عالية من الكفاءة وفقاً لمعايير الأداء المقررة، التي ستقيس أداءه من خلال برامج مراقبة الجودة في المنظمة المهنية، كما إنّ درجة امتثال جميع المدققين للمعايير المحاسبية والتدقيقية ستقلل من إمكانية تغيير المدققين من خلال الإدارة والقضاء، وبذلك يتمّ تعزيز استقلال المدقق.

ويؤدي وجود برنامج مراقبة الجودة ونظام مساءلة صارم في مكاتب التّدقيق من خلال المنظمات المهنية إلى تحسين نوعية الأداء المهني على مستويات أعلى؛ لإرضاء المستفيدين من الخدمات التي يقدمها المدققون.

3. دراسة توقعات المجتمع المالي من أجل تلبية هذه التوقعات:

وفقاً لهذه الطريقة، يقوم المدققون بفحص طلبات المستفيدين ومحاولة تلبيتها في خطة متكاملة لتطوير البيانات المالية ومراجعتها وفقا للخطوات الآتية(الحارس، 2011):

أ- تحديد المستفيدين من البيانات المالية المدققة وتقارير المدقق.

ب- إجراء دراسة تجريبية لتحديد طلبات واحتياجات المستفيدين من البيانات المالية المدققة وتقارير التدقيق.

ت- تحدد التّوقّعات والوسائل اللازمة لتلبية تلك المتطلبات التي يمكن أن يفي بها المدقق، مما يقلل من فجوة التوقعات.

4. الإعلام والتعريف بدور المدقق ومسؤولياته وطبيعة عمله:

ويعني هذا التركيز على وسائل النشر والمعلومات، وإعلام المستفيدين من خدمات التّدقيق حول دور ومسؤوليات المدقق، وزيادة فعالية إرسال التقارير المالية وتقارير المدقق، ويأتي ذلك من خلال تحسين عملية الاتصال في بيئة التدقيق، سواء بين مدقق الحسابات وبين مستخدمي القوائم المالية، أو بين مدقق الحسابات وبين الإدارة، أو بين مدقق الحسابات وبين التدقيق، حيث لن يكون هنالك تأثير كبير لتلك الوسيلة إلاّ تأثيراً محدوداً جداً على تضييق فجوة التوقعات، إلاّ إذا كان عنصراً فقط ضمن عناصر خطة استراتيجية لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق؛ لتلبية إحتياجات المستفيدين من خدماتها.

3.1.2 مستخدمو القوائم المالية وفجوة التوقعات:

لقي موضوع فجوة التّوقّعات إهتماماً كبيراً، وقام العديد من الباحثين بدراسة هذا الموضوع في محاولة لإيجاد طرق تقلص هذه الفجوة، علماً بأنه لا يمكن تجاهلها أو افتراض أنّ توقّعات مستخدمي القوائم المالية غير معقولة، وأكبر من المستوى المعقول الذي يجب أن يقوم به المدقق، ففي هذه الحالة على المدققين أن يقوموا بدراسة توقعات المجتمع المالي في سبيل التقليل من هذه الفجوة لأنه من الصعب التخلص منها لطبيعة الديناميكية التي تتصف بها الفجوة، حيث إنه من الصعب على المدققين مقابلة جميع توقعات المجتمع المالي، ولا يستطيع المجتمع المالي الإلمام بجميع مسؤوليات المدقق، وبالتالي في محاولات تجنب تلك الفجوة وجد بأنه من الحلول الممكنة هو دراسة تلك التّوقّعات في سبيل محاولة تحقيقها لمستخدمي البيانات المالية؛ مما يستعيد ثقتهم بمدقق الحسابات وطبيعة العمل الذي يؤديه(التميمي ،2012).

وتتمثل توقعات مستخدمي القوائم المالية بأن مدقق الحسابات يعمل باستقلالية لخروجه برأي عادل يفيد جميع مصالح المستخدمين، وغير متحيزة لأي جهة، وتتمثل أيضاً في مدى مقدرة المدقق على تحديد استمرارية المنظمة في سبيل أخذ الحيطة والحذر لأي ظرف مقبل عليهم، وأيضاً يتوقعون من مدقق الحسابات القدرة على كشف الأخطاء التي تؤثر على البيانات المنتظرة في سبيل اتخاذ قرارتهم.

سيتم توضيح الدور الذي قامت به مهنة التدقيق في سبيل تلبية رغبات ومتطلبات وتوقعات مستخدمي البيانات المالية والمتمثله في (استقلالية مدقق الحسابات، وقدرتة على تحديد استمرارية الشركات، وقدرته على كشف الغش والخطأ) على النحو التالي:

أولاً: مسؤولية المدقق عن كشف الأخطاء الجوهرية:

لقد تمّ تحديد دور المدقق في اكتشافه للأخطاء الجوهرية في معايير التّدقيق الدولية معيار(240)(الغش والخطأ)، حيث بين المعيار بأنه يجب توسيع مسؤوليات المدقق ليصبح لديه مسؤولية جديدة ألا وهي كشفه للأخطاء الجوهرية، حيث قام المجمع الأمريكي للمحاسبين في عام(1988) بإصداره معياراً في التّدقيق رقم(53) وضح فيه بأنّه على المدققين التخطيط الجيد بشكل يوفر تأكيداً معقولاً في كشف الأخطاء الجوهرية(السرطاوي،2015)، فقد أجريت العديد من الدراسات تمثل توقعات مستخدمي البيانات المالية؛ فوجدت نسب توقعاتهم في دراسة أجريت عام(1991) بأن(86%) من مستخدمي القوائم المالية، (62%) من المديرين، و(35%) من المدققين لديهم اعتقاد بأن المدقق مسؤولٌ عن كشف الأخطاء وحالات الغش، وعلى ذلك وجد بأن العديد من مستخدمي البيانات المالية ينتقدون فكرة أنّ المدقق ذو الكفاءة المهنية متطلب أساسي في تعيينهم؛ لأنه من المفترض أن يكون لديه كفاءة مهنية، ولكنْ لا يستطيع كشف حالات الغش والأخطاء المادية(البامري، 2010).

ثانياً: مسؤولية المدقق في تحديده قدرة الشركة على الاستمرار:

فيما يتعلق بمسؤولية المدقق بخصوص تقييمه لقدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية، وضح معيار التّدقيق رقم(570) مفهوم الاستمرارية، وفي عام(1988) قام المجمع الأمريكي للمحاسبين في سبيل تضييق الفجوة بإصدار معيار(59)، حيث يتطلب من المدقق نشره في كلّ عملية تدقيق، تمثل في الشك الجوهري للمدقق في استمرارية الشركة في مزاولة عملها لفترة معقولة لا تزيد عن سنة من تاريخ إعداد القوائم المالية، حيث تضمنت النشرة على أنّ المدقق غير مسؤول عن التنبؤات المستقبلية، وبذلك في حال عدم الإشارة إلى الشك في استمرارية الشركة يجب أن لا يقر على أنه يعطي تأكيداً في مدى استمرارية الشركة(التميمي، 2012).

ثالثا : مسؤولية المدقق عن الاستقلالية:

إنّ وجود خدمات التّدقيق يضمن عمل المدقق باستقلالية وحيادية، حيث يتوقع مستخدمي البيانات المالية من المدقق أن يحافظ على استقلاليته اثناء مزاولته للمهنة، حيث أنه إنْ فقدت الاستقلالية في طبيعة الأعمال التي يؤديها مدقق الحسابات فقدت مهنة التّدقيق قيمتها(التميمي، 2012).

كما أنّ الخدمات الأخرى التي يقدمها المدققون للمراجعين تثير جدلاً في الفكر المحاسبي؛ لتأثيرها على استقلالية المحاسب، ففي مكاتب التّدقيق في الوقت الحالي اتجهت من جانب إلى القيام بخدمات تدقيقية إلى جانب تقديم خدمات غير تدقيقية؛ لوجود منافسة عالية بين مكاتب التدقيق، حيث إنّ هذه الخدمات تقدم لهم أرباحاً عالية، وتضمن لهم مخاطرة أقل، فقد أشارت دراسة إلى أنّ مكاتب المراجعة نصف إيراداتها تتضمن خدمات أخرى في حال تقديمها لإعلانات عنها توضح بأنها تقوم بخدمات مهنية متعددة، وليست مكاتب للمراجعة فقط(السرطاوي، 2015).

4.1.2 تأثير حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التوقعات:

تعرف جودة التّدقيق بأنها السمات التي تميّز رأي مدقق الحسابات المهني بصورة تشبع رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية، مما سيؤدي إلى تقليل الفجوة بين توقعات مستخدمي البيانات المالية وبين ما يقدمه المدقق، حيث إنّ إيجاد حلقة وصل بين جودة التّدقيق واحتياجات مستخدمي القوائم سيعزز مفهوم جودة التّدقيق ويضيف قيمة له، حيث إنّ احتياجات مستخدمي البيانات متغيرة وغير ثابتة؛ مما سيؤدي لجعل عملية تحقيق الجودة مستمرة(الدوري ،2010)، ولقد ساهمت مبادئ حوكمة الشّركات في التعزيز من دور جودة التّدقيق من خلال مبدأ الإفصاح والشفافية حيث حددت نوعية المعلومات المراد إعدادها والإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية للمحاسبة، إذ إنه كلما كانت القواعد المطبقة ذات مستوى مرتفع النوعية تكون قادرة على عمل تحسين جوهري على قدرة المستثمرين في إشرافهم على الشّركات، لأنّ مبادئ الحوكمة تدعم إعداد قواعد بمستويات نوعية مرتفعة ومعترف بها دولياً، وبذلك يمكن أن تعمل على تحسين الشفافية مما يساعد في مقارنة القوائم المالية دولياً، حيث أكدت على وجود مدقق خارجي مستقل

يتسم بالكفاءة المهنية والاستقلالية ليقدم للإدارة تأكيدات بشأن مصداقية القوائم في مقابلتها لأداء الشّركات والمركز المالي(التميمي، 2012).

تضمّن هذا الفصل عرضاً لمفهوم فجوة التوقعات، والعوامل الّتي أدّت إلى وجود فجوة التوقعات، وأنواع فجوة التّوقّعات، والوسائل المساعدة على تقليصها، بالإضافة إلى علاقة مستخدمي القوائم المالية مع فجوة التوقعات، وأخيراً عرض بعض الآراء حول تأثير حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التوقعات.

2.2 الدراسات السابقة

إنّ الهدف الأساسي من دراستنا هو اختبار مدى تأثير الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، وذلك من خلال إجراء دراسة تحليلية لمكاتب التّدقيق في الأردنّ ومن خلال الاعتماد على الدراسات والأدبيات السابقة التي تناولت موضوع بحثنا هذا، فقد اهتمت بعض الدراسات بتوضيح مفهوم فجوة التّوقّعات، وأسبابها، والسبل التي تؤدي لتقليصها وتضييقها، بينما قامت دراسات أخرى بالتعرف على مفهوم حوكمة الشّركات، ومدى تأثيرها على كل من البيئات الاقتصادية المختلفة، كما إهتمت دراسات أخرى بتحليل المتغيرين معاً، ومدى تأثير المتغير المستقل(حوكمة الشركات) على المتغير التابع(فجوة التّوقّعات في بيئة التدقيق)، وبما أنّ الدراسات السابقة تمثل إطاراً فكرياً للبحث سيتمّ عرض مجموعة من الدراسات السابقة وفق الحداثة الزمنية لكل منها:

أولاً: الدّراسات العربيّة:

- دراسة مفيدة (2017) بعنوان: دور حوكمة الشّركات في تضييق فجوة التّوقّعات في بيئة المراجعة في الجزائر:

هدفت الدّراسة إلى إلقاء الضوء على آليات حوكمة الشّركات المرتبطة بمهنة التدقيق، بالإضافة إلى توضيح العلاقة الوثيقة بين تطبيق هذه الآليات وفجوة التّوقّعات بين مستخدمي التقارير ومدققي الحسابات، ومدى مساهمتها في تضييق فجوة التّوقّعات، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات وتوزيعها على فئة المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات،

منهم محافظي الحسابات، وخبراء المحاسبة، بالإضافة إلى مدراء البنوك في المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي للجزائر والتي بلغ عددها(129) استبانة اعتمد منها لغايات التحليل (109) استبانات، ولقد خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج تمثلت في وجود وعي لدى المحيط الاقتصادي للجنوب الشرقي الجزائري فيما يخص ضرورة استخدام الحوكمة للنهوض بمستوى الثقة المرتبطة بالمتعاملات بين مختلف أفراده، ووجود ارتباط طردي بين حوكمة الشّركات وفجوة التّوقّعات بين مستخدمي البيانات المالية ومدققي الحسابات، حيث تساهم الحوكمة من خلال آلياتها في تضييق فجوة التوقعات، إنّ أكثر آليات الحوكمة مساهمة في تضييق فجوة التّوقّعات في المحيط الاقتصادي في الجزائر تتمثل في المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة، وأكثر مؤشرات آليات حوكمة الشّركات حازت على اهتمام المحيط الاقتصادي في الجزائر تمثلت في تقديم تأكيد صريح حول اكتشاف الأخطاء وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- دراسة الصبوح(2015) بعنوان: دور المعايير الدّولية في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التدقيق:

هدفت الدّراسة إلى تحليل فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق في سورية، وذلك من خلال استطلاع رأي مدققي الحسابات المستقلين والمستفيدين من عمليات التدقيق، ومدى إسهام المعايير في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التدقيق، وذلك بتحديد الدور والواجبات والمسؤوليات المرتبطة بالمدقق، ودورها في رفع الوعي لدى المستفيدين من خدمات التدقيق، ولتحقيق أهدافها لقد اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، واعتمدت في منهجية الدّراسة لغرض جمع البيانات على تصميم استبانة وُزعت على عينة من المدققين الخارجيين المستقلين، وعلى عينة من المديرين والمحللين في شركات الوساطة المالية، حيث وزعت(80) استبانة اعتمد منها لغايات التحليل(63) استبانة.

وقد خرجت الدّراسة بأهم النتائج، التي تمثلت في وجود فجوة التّوقّعات بين مدققي الحسابات في سورية ومستخدمي القوائم المالية، والتي تتعلق بدور مدقق الحسابات في اكتشاف الغش والإجراءات غير القانونية، أيضاً وضحت بأن معايير التّدقيق الدولية من خلال التعديلات التي أجريت على تقرير مدقق الحسابات قد ساهمت في تحسين الاتصال مع مستخدمي البيانات المالية، وأفادت في الحد من توقعاتهم غير المعقولة،

إضافة إلى ذلك بيّنت الدّراسة بأن معايير التّدقيق قد ساهمت في إلزام مدقق الحسابات بالحصول على دليل يمثل اعتراف الإدارة بمسؤولياتها، إضافة إلى ذلك وضحت الدّراسة بأن معايير التّدقيق الدولية تساهم في تضييق فجوة التّوقّعات، وذلك من خلال الأثر الكبير الذي تحدثه في الجوة سواء كان مباشراً أم غير مباشر.

- دراسة انشاصى(2015) بعنوان: دور حوكمة الشّركات في تحسين وظيفة التّدقيق الداخلي:

هدفت الدّراسة إلى تحديد دور حوكمة الشّركات في تحسين وظيفة التّدقيق الداخلي في الشّركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، ومدى تأثير تطبيق حوكمة الشّركات على الأداء المهني للمدققين الداخليين لهذه الشّركات، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات وتوزيعها على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين حيث بلغ عددها(46) استبانة، واعتمد منها لغايات التحليل(34) استبانة.

ولقد خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج تمثلت في أنّ التطبيق السليم لحوكمة الشّركات يساهم في دعم الأداء الاقتصادي، والقدرات التنافسية، وجذب الاستثمار للشركات، وزيادة معدل النمو في بورصة فلسطين، وأن الشّركات المدرجة في بورصة فلسطين تحرص على تطبيق قواعد حوكمة الشّركات بغرض تحسين وظيفة التّدقيق الداخلي، وتحقيق الجودة في التقارير المالية، وقد احتلّ مبدأ الإفصاح والشفافية المركز الأول في تحسين وظيفة التّدقيق الداخلي، تلاه مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشّركات، ثم مبدأ مجلس الإدارة، ثم مبدأ حماية حقوق المساهمين، ثم مبدأ العدالة بين المساهمين، واحتل مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشّركات المرتبة الأخيرة في التأثير على تحسين وظيفة التّدقيق الداخلي.

- دراسة المناصير(2013) بعنوان: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشّركات على أداء الشركات المساهمة العامة الأردنيّة:

هدفت إلى تحديد أثر تطبيق قواعد حوكمة الشّركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنيّة، بالإضافة إلى الوقوف على مدى تطبيق قواعد حوكمة الشّركات، عن طريق مقارنة إفصاح الشّركات في التقارير السنوية مع متطلبات الإفصاح

الصادرة عن هيئة الأوراق المالية، ولتحقيق أهدافها لقد اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات مرتبطة بالإفصاح عن مدى الالتزام بإرشادات قواعد حوكمة الشّركات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية، وتوزيعها على جميع الشركات المساهمة العامة في الأردنّ حيث بلغ عددها(153) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل(132) استبانة.

ولقد خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثلت في أنّ قواعد حوكمة الشّركات المرتبطة بالإفصاح والشفافية تمثل المرتبة الأولى بين مجموعة قواعد حوكمة شركات الخدمات الأردنيّة من حيث الالتزام، ومن ثم تلاها مجموعة قواعد الحوكمة المرتبطة بحقوق المساهمين، ثم مجموعة القواعد المرتبطة بمجلس الإدارة، واحتلّت المرتبة الأخيرة مجموعة قواعد الحوكمة المرتبطة باجتماعات الهيئة العامة، إنّ نسبة(85%) من الشركات المساهمة العامّة ملتزمة بتطبيق قواعد حوكمة الشّركات، وانه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لتطبيق قواعد حوكمة الشّركات ككل على كل من العائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية، والعائد على السهم الواحد، وعلى القيمة السوقية.

– دراسة الخالدي(2013) بعنوان: حوكمة الشّركات كآلية للتضييق من فجوة التّوقّعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر:

هدفت الدّراسة إلى تحديد مفهوم فجوة التّوقّعات، والبحث عن العوامل والأسباب التي أدّت إلى حدوثها، وتحديد مدى الدور الذي من الممكن أن تساهم فيه حوكمة الشّركات في سبيل تضييق هذه الفجوة؛ كونها تقوم بتحديد إرشادات ووضع تشريعات تلزم المدققين بالقيام بالواجبات التي عليهم في سبيل مسايرة متطلبات المجتمع المالي، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات وتوزيعها على شركات التّدقيق في الجزائر، بلغ عددها(200) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل(120) استبانة.

لقد خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثلت في وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشّركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التّوقّعات، إنّ اتباع آليات حوكمة الشّركات يوفر قدراً من الطّمأنينة للمستثمرين ومتخذي القرارات اعتماداً على التقارير المالية، كما وأن بيئة الجزائر كغيرها من الدول لا تخلو بيئتها الاقتصادية من وجود فجوة توقعات؛

ولكنه تمّ تقليصها بالاعتماد على آليات حوكمة الشّركات نظراً لإلزامها الشّركات على الالتزام بالقوانين والإجراءات التي تساهم في الحد من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الجزائرية.

- دراسة الحاج(2012) بعنوان : آليات حوكمة الشّركات ودورها في تضييق فجوة التّوقّعات في المراجعة في الشّركات المساهمة العامة في السودان:

هدفت الدّراسة إلى تحليل مفهوم حوكمة الشّركات، ومفهوم فجوة التّوقّعات في التدقيق، وتوضيح مدى مساهمة آليات حوكمة الشّركات في تضييق فجوة التّوقّعات، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، والمنهج التاريخي الاستنباطي، واعتمدت في منهجية الدّراسة لغرض جمع البيانات على تصميم استبانة، وزعت على المراجعين، والشّركات المساهمة في ولاية الخرطوم، حيث وزعت(50) استبانة، واعتمد منها(45) استبانة لغايات التحليل.

لقد خرجت الدّراسة بأهم النتائج، والتي تمثلت في أنّ استقلالية نظام الرقابة الداخلية وقوّته يساعد في تضييق فجوة التّوقّعات، وأنّ التأهيل والتدريب المستمر لمدقق الحسابات والعاملين في الرقابة الداخلية يساهم في تضييق فجوة التّوقّعات، ووجود التشريعات داخل الشركة وتوفرها يساهم في التضييق من فجوة التّوقّعات، إضافة إلى ذلك إنّ توفر هيئات خارجية تنظيمية ورقابية على الشركات المساهمة يساهم في التضييق من فجوة التوقعات.

- دراسة العدناني(2014) بعنوان: تأثير آليات حوكمة الشّركات على فجوة التّوقّعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق:

هدفت الدّراسة إلى استطلاع آراء مراقبي الحسابات والمستثمرين في مدى تأثير آليات حوكمة الشّركات على تضييق فجوة التّوقّعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات وتوزيعها على مراقبي مكاتب المحاسبة والمراجعة، والمحللين الماليين، والعاملين في شركات الوساطة المالية، بوصفهم يمثلون وكلاء للمستثمرين حيث بلغ عددها(200) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل(120) استبانة.

وخرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثلت في وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشّركات المرتبطة بالعميل وبين فجوة التّوقّعات في بيئة المراجعة، وأن أكثر متغيرات فجوة التّوقّعات في بيئة المراجعة تأثراً بآليات حوكمة الشّركات المرتبطة بالعميل هي خلو القوائم المالية من البيانات المضللة الناتجة عن تلاعب الإدارة، كما اتفقت آراء مراقبي الحسابات والمستثمرين على وجود ارتباط وثيق بين آليات حوكمة الشّركات المرتبطة بمراقبي الحسابات وبين فجوة التّوقّعات في بيئة المراجعة.

- دراسة يعقوب وعزاوي(2009) بعنوان: أثر حوكمة الشّركات على تضييق فجوة التّوقّعات في بيئة العمل التدقيقي:

هدفت الدّراسة إلى تحليل أثر تطبيق معايير حوكمة الشّركات وقواعدها باستخدام آلياتها في تضييق فجوة التّوقّعات بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وتوضيح دور هذه الآليات في دعم عمل مراقب الحسابات، والحد من تسلط الإدارة، والتأكيد على استقلالية مدقق الحسابات ليتمكن من بذله للعناية المهنية في سبيل توفر المصداقية في القوائم المالية، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات وتوزيعها على فئتين: مراقبي الحسابات، والجهات المسؤولة في الشّركات العراقية الخاصة، وبلغ عددها(121) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل(80) استبانة.

خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثّلت في توفّر القناعة لدى مراقبي الحسابات بالدور الذي تقدمه آليات حوكمة الشّركات في الحصول على قوائم مالية غير مضللة، وخالية من تلاعب الإدارة، وتتسم بالإفصاح الكافي نحو تضييق فجوة التّوقّعات، إنّ آليات حوكمة الشّركات تدعم استقلالية مدقق الحسابات، وترفع من مستوى جودة أدائه لتضييق فجوة التّوقّعات، اعتقاد مستخدمي البيانات المالية الخاطئ بأن تقرير مدقق الحسابات النظيف يعني شهادة باستمرار ازدهار الشركة، في حين إنه يعطي تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية معبرة عن حقيقة المركز المالي، وأنها خالية من الأخطاء نتيجة اعتماده على أسلوب العينات.

- دراسة خليل(2009) بعنوان: مدى تأثير تطبيق حوكمة الشّركات على تضييق فجوة التّوقّعات في فلسطين:

هدفت الدّراسة إلى معرفة المدى الذي تطبق فيه مبادئ حوكمة الشّركات في الشّركات الفلسطينية، ومن ثم دراسة مدى تأثير حوكمة الشّركات في فجوة التوقعات، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، وذلك بتصميم استبانات وزعت على المستثمرين والمدققين الفلسطينيين داخل شركات الوساطة المالية، وبلغ عددها(109) استبانات، واسترجع منها(86) استبانة لغايات التحليل.

لقد خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثلت في أنّ تطبيق حوكمة الشّركات في بيئة العمل الفلسطينية يوفر الطّمأنينة لدى المجتمع المالي، إنّ هذا التبني لحوكمة الشّركات يساهم في تضييق فجوة التّوقّعات في مهنة التّدقيق في فلسطين، إنّ تمكين المساهمين من محاسبة المدقق الخارجي يساهم في خلق الثقة بين الطرفين؛ مما يساهم في خلق الثقة بين الطرفين، وتجنب فجوة التّوقّعات، إن وجود قوانين للحوكمة تتسم بالكفاءة والعدالة يساهم في تضييق مبادئ حوكمة الشّركات، إنّ إجراءات حوكمة الشّركات لحماية حقوق المساهمين يساهم في تعزيز ثقتهم بالقوائم المالية؛ مما يعزز من ثقتهم، ومن ثم يقلل من فجوة التوقعات، وكان مبدأ المعاملة المتساوية ودور أصحاب المصالح هي الأقل تأثيراً في تضييق فجوة التوقعات، إنّ مبدأ الإفصاح والشفافية يمثل الأعلى تأثيراً في تضييق فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الفلسطينية.

- دراسة جربوع (2007) بعنوان: فجوة التّوقّعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييق هذه الفجوة:

هدفت الدّراسة إلى توضيح فجوة التّوقّعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات، وذلك من خلال التعرف على نواحي القصور في أداء الجمعيات المحاسبية، ومن خلال توضيح مسؤولية المدقق عن اكتشاف حالات الغش، كما قامت الدّراسة بالبحث عن سبلٍ لتضييق فجوة التّوقّعات بدعم استقلالية المدققين، وتوفير الدعم التعليمي والتدريبي لهم في سبيل الوصول للكفاية المهنية المطلوبة، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، وبغرض جمع البيانات تمّ تصميم استبانة وزعت

على مراجعي الحسابات، ومدراء البنوك، وموظفي دائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة، حيث وزعت(189) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل(152) استبانة.

خرجت الدّراسة بأهم النتائج، تمثلت بالشك في استقلالية المدقق الخارجي في ممارسة مهنة المراجعة، ونقص الكفاءة المهنية، وانخفاض جودة الأداء في عملية التدقيق، وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع، وقصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة المحاسبة.

- دراسة المليجي (2005) بعنوان: دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشّركات على فجوة التّوقّعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر:

هدفت الدّراسة إلى تحليل أثر تطبيق آليّات حوكمة الشّركات على فجوة التّوقّعات في بيئة التدقيق، ودور آليّات حوكمة الشّركات المرتبطة بالعميل، والمرتبطة بمراقبي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانة وتوزيعها على مراقبي الحسابات، والجهاز المركزي للحاسبات في بيئة التّدقيق المصرية، والمستثمرين الماليين، حيث وزعت(100) استبانة، اعتمد منها(70) استبانة لغايات التحليل.

وخرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثّلت بوجود ارتباط وثيق بين آليّات حوكمة الشّركات المرتبطة بالعميل، ومراقبي الحسابات، وفجوة التّوقّعات في بيئة المراجعة، وأن اتباع آليّات الحوكمة تعزز ثقة المستفيدين وتوفر قدراً من الطّمأنينة للمعتمدين على التقارير المالية، وكان أكثر متغير من متغيرات فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق تأثراً بآليّات الحوكمة في الشّركات المرتبطة بالعميل هي خلو القوائم المالية من البيانات المالية المضللة الناتجة عن تلاعب الإدارة، وأن أكثر متغير من متغيرات فجوة التّوقّعات تأثراً بآليّات حوكمة الشّركات المرتبطة بمراقبي الحسابات هي درجة الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات.

- دراسة الشبيلات (2005) بعنوان: قواعد حوكمة الشركات الاردنية وأثرها على كل من زيادة الموثوقية في تقرير مدقق الحسابات وعلى تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.

طبقت الدراسة المنهج المختلط وذلك عن طريق اجراء المقابلات الشخصية مع مجموعة من المحللين الماليين وايضا قامت الدراسة بتوزيع الاستبانات المصممة وفق المنهج التجريبي على عينة من المحللين الماليين الاردنيين. اهم ما توصلت اليه الدراسة انه يوجد علاقة للعوامل التالية في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق مرتبة كالاتي: 1) نظام المساءلة المطبق في الشركات 2) مستوى الافصاح والشفافية 3) إستقلالية مدقق الحسابات الخارجي 4) فعالية المدقق الداخلي. وكذلك أظهرت الدراسة وجود تفاعل ذو دلالة احصائية بين كل من المتغيرين [نظام المساءلة المطبق في الشركات] و [مستوى الافصاح والشفافية] على تضييق فجوة التوقعات. وقد بينت الدراسة ايضا ان تزايد عدد الشركات المساهمة العامة المحالة الى القضاء و الى مكافحة الفساد قد ظهر كنتيجة طبيعية لاهتمام المساهمين واصحاب المصالح باهمية تطبيق المساءلة على الادارة العليا في الشركات.

ثانياً: الدّراسات الاجنبيّة:

دراسة:

- Al Alawi &Abuwadi &kukreja (2018) The Determinants of Audit Expectation Gap:An Empirical Study from Kingdom of Bahrain:

هدفت الدّراسة إلى معرفة محددات الفجوة المتوقعة للتدقيق بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وإجراء تحليل تجريبي للمحددات التي قد تؤثر على فجوة التّوقّعات، ولغايات تحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات وتوزيعها على مكاتب التّدقيق في البحرين، شمل مدققي الحسابات، ومستخدمي البيانات المالية، بوصفهم المحددات الأساسية المؤثرة وبشكل كبير في فجوة التّوقّعات، حيث بلغت نسبة الاستبانات المجمعة لغايات التحليل(41%) من حجم العينة.

وخرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثلت في أنّ الجهود التي يبذلها المدققون في إجراء المراجعة للحسابات تؤثر بشكل كبير على فجوة توقعات التدقيق، إنّ المدققين قد بذلوا مجهوداً كافياً في إجراء المهمات الدقيقة، وإن فجوة توقعات التّدقيق في البحرين تتأثر إلى حد كبير بعدد احتياجات المستخدمين؛ وعلى ذلك يجب على المدققين استخدام خطاب المشاركة بشكل صحيح في معالجة جميع الخدمات التي سيتمّ تقديمها إلى

العميل، وأخيراً إنّ معرفة المجتمع البحريني تؤثر على مستوى فجوة توقعات التّدقيق أيضاً، ولكن بتأثير أقل وبالنتيجة فإنّ المجتمع البحريني يمتلك معرفة جيدة عن مهنة التدقيق.

دراسة:

- Al Leyira &Micah (2012) Audit Expectation gap perspective of auditor and audited account :

هدفت الدّراسة إلى تحليل مفهوم فجوة التّوقّعات من وجهات نظر كلّ من مراجعي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية، وقد بيّنت أنّ أهم العناصر المؤثرة في فجوة التّوقّعات تمثلت في: استقلالية مدقق الحسابات، المسؤوليات المرتبطة بأداء واجبات مدققي الحسابات، ومستوى الضمان لتقرير مدقق الحسابات، ولغايات تحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي بالاعتماد على جميع الأدبيات السابقة، ومن خلال إجراء المقابلات الشخصية، وتصميم استبانات وتوزيعها بشكل عشوائي على كلّ من مستخدمي البيانات المالية، ومدققي الحسابات داخل شركات التّدقيق التي مقرها في لاغوس.

وخرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج تمثّلت في أنّ هناك نقصاً في المعرفة من قبل مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بالواجبات، والأدوار، والمسؤوليات، والسلطات المرتبطة بالمدقق، وأن طريق عرض البيانات المالية سبب في وصول المعلومات المالية للمستخدمين بشكل مضلل مما يجعلهم يُحمّلون مسؤولية حدوث الخسارة لمدقق الحسابات، إنّ توقعات مستخدمي البيانات المالية ومعتقداتهم بواجبات وأدوار مدقق الحسابات غير واقعية ومتعارضة مع ما هو ممكن أن يطبق وفقاً للقوانين التي تنظم عمل.

دراسة:

- Al Alnjar (2012) The Impact of Corporate Governance on the International Insurance Firm's Performance in Bahrain:

هدفت الدّراسة إلى معرفة واقع حوكمة الشّركات في قطاع التأمين في البحرين، ومدى تأثيرها على مؤشرات أداء الشّركات، ولغايات تحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة الأسلوب الوصفي التحليلي باستخدام برنامج(آي فيو) لغرض تجميع البيانات لشركات

التأمين البحرينية المدرجة في سوق الأوراق المالية، وبلغ عددها(5) شركات، ولذلك تمّ تجميع البيانات للفترة ما بين(2005– 2010).

وقد خرجت الدّراسة بمجموعة من الأهداف، تمثّلت في أنه لا يوجد تأثير مهم من الناحية الإحصائيّة لحوكمة الشّركات على أداء الشّركات البحرينية من حيث كل من المتغيرات التابعة، التي شملت المدير التنفيذي، والملكية، وعدد الموظفين، وأداء الصناعة وعدد الأسهم المتداولة، أما عن كلّ من المتغيرات التابعة التي شملت حجم الشركة العائد على حقوق المساهمين فإن لهما تأثيراً كبيراً من الناحية الإحصائيّة على أداء الشّركات البحرينية، وأخيراً وجدت الدّراسة أنّ هيكل الحكم الجيد مهم جداً على أداء الشّركات ولكن على المدى البعيد.

دراسة:

- Al Alaraji (2011) the Role and Impact of Corporate Governance on Narrowing the Expectations Gap between the External Auditor and the Financial Community (Case Study in Iraq):

وهدفت إلى دراسة أثر تطبيق حوكمة الشّركات على تضييق فجوة التّوقّعات بين المدققين الخارجيين ومستخدمي البيانات المالية، ولغايات تحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات وتوزيعها على(7) شركات عراقية في سوق السهم العراقي، ولقد شمل التوزيع فئتي مدققي الحسابات، ومستخدمي البيانات المالية، حيث بلغ عدد الاستبانات(100) استبانة، تمّ اعتماد(80) استبانة منها لغرض التحليل.

وقد خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثلت في أنّ تطبيق مبادئ حوكمة الشّركات في العراق يزيد بمستوىً عالٍ من الثقة– لدى مستخدمي البيانات المالية– بمعدّي التقارير المالية، ومدققي الحسابات، وأن مبدأ الإفصاح والشفافية مهم جداً في سبيل تقليص فجوة التوقعات، وأنّ تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشّركات على تضييق التّوقّعات تختلف من مبدأ إلى آخر في مهنة التّدقيق الخارجية، كما انّ مبدأ المساواة في المعاملة للمساهمين ودور أصحاب المصلحة هو أقل المبادئ من حوكمة الشّركات التي لها تأثير على تضييق فجوة التّوقّعات في المراجعة الخارجية، إنّ توفر الصلاحيات الكافية للهيئات الرقابية في الشّركات وتوفر موضوعية هذه الكيانات سيعزز ويدعم نظام

الرقابة الداخلية في الشّركات، وبذلك ستتولد ثقة المساهمين في البيانات المالية المعتمدة لتلك الشركات.

دراسة:

- Albashiti& Rabadi (2011) Assessing Corporate Governance in Jordan:

هدفت هذه الدّراسة إلى تقييم التحكم المؤسسي في الأردنّ، حيث بيّنت أنّ الأردنّ اهتمّ برسم سياسات التحكم المؤسسي وتطبيقها, ومن ذلك تنظيم متطور لسوق المال, واستحداث وظيفة مراقب الشركات, وإصدار قانون تشجيع الاستثمار, ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات وتوزيعها على الشّركات المتداولة أسهمها في السوق المالي، وزّعت على(94) شركة، وبلغ عدد الاستبانات المعتمدة(44) استبانة، أي أنها مثلت (46%) من الشّركات المتداولة.

وخرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثلت في أنّ سوق المال الأردنيّ يزداد تعقيداً، وهو ما يتطلّب أنْ يتمّ تأسيس الشّركات المساهمة على مستويات عالية، وأن التحكم المؤسسي غير مطبق بشكل تام وهذا ما يتطلّع إليه المستثمرون؛ لاتخاذ قرارات رشيدة بشأن استثماراتهم، إنّ شركات كثيرة لا يوجد لديها ميكانيكيات وآليّات للتحكم المؤسسي.

دراسة:

- Al Alhadad (2011) Effect of corporate governance on the performance of company's industrial in Jordan:

هدفت الدّراسة إلى تقديم أدلة حول وجود أثر لحوكمة الشّركات على أداء الشّركات الصناعية الأردنيّة المدرجة في بورصة عمان، واقتراح توفير مؤشرات مهمة عن العلاقة بين حوكمة الشّركات وأداء الشّركات، الذي يمكن أن تستخدمه الشّركات الصناعية الأردنيّة لحل مشكلة الوكالة، ولغايات تحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تصميم استبانات وتوزيعها على الشّركات الصناعية الأردنيّة المدرجة في بورصة عمان، تمّ اختيارها بشكل عشوائي، وبلغ عدد الاستبانات المعتمدة لغايات التحليل(44) استبانة.

وخرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثّلت بوجود علاقة إيجابيّة مباشرة بين مقاييس الربحية والعائد على الأصول والعائد على السهم وبين حوكمة الشّركات، ووجدت أيضاً علاقة إيجابيّة مباشرة بين مقاييس السيولة والربح للسهم الواحد وبين حوكمة الشّركات، كما تبيّن أنّ هناك علاقة إيجابيّة بين حجم الشركة وحوكمة الشّركات، وأنّ هناك علاقة مباشرة إيجابيّة بين حوكمة الشّركات وأداء الشّركات، وعندما يتوفر لدى الشركة ممارسة حوكمة الشّركات بشكل جيّد سوف ينعكس إيجابياً على أداء الشركة وبذلك يتمّ تعزيز قيمتها.

دراسة:

- Al Rehana (2010) an empirical study on audit expiation gap: role of auditing education in Bangladesh :

هدفت الدّراسة إلى تحديد مفهوم فجوة التّوقّعات، والدّور الذي من الممكن أن تؤديه مهنة تدقيق الحسابات في سبيل تجنب فجوة التّوقّعات؛ وذلك لتحقيق الثقة من قبل مستخدمي البيانات المالية بمدققي الحسابات، ولتحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات تمّ تصميم استبانات وتوزيعها على شركات تدقيق الحسابات في بنغلاديش، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة(100) استبانة.

لقد خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثلت في أنّ سوء فهم مستخدمي البيانات المالية لطبيعة عمل المدقق هي السبب الأساس في هذه الفجوة، وأنّ مشكلة فجوة التّوقّعات قضية لا يمكن تجنبها وإنما يمكن التقليل منها، وأنّ عدم توفر تعليم مكثف وتثقيف مناسب حول فجوة التّوقّعات سبب إضافي في وجود الفجوة.

دراسة:

- Al Salhi (2009) Audit Independence and Expectation Gap:

هدفت الدّراسة إلى توضيح العلاقة بين استقلالية مدقق الحسابات وبين حدوث فجوة التّوقّعات بين مدقق الحسابات ومستخدمي البيانات المالية، اعتماداً على أنّ توفر استقلالية مدقق الحسابات هي أمر أساسي في مهنة المحاسبة، ولغايات تحقيق أهدافها اتّبعت الدراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، ولغايات جمع البيانات وتحليلها تمّ تصميم استبانات على أساس الأسلوب المعتمد في بنغلاديش وسنغافورة، ووُزعت على

مجموعة من المستثمرين الإيرانيين، والمحاسبين القانونيين في أيران، وقد بلغ عددها(441) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل ما يقارب(44%) من عدد الاستبانات الموزعة.

لقد خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثّلت في أنّ هناك فجوة توقعات بين مراجعي الحسابات والمستثمرين فيما يتعلق بنظام حوكمة الشّركات واستقلاليتها، إنّ المستثمرين يتوقعون أن يكون لاستخدام لجان التّدقيق تأثيرٌ إيجابيٌ على الاستقلالية، ولهذا تلعب لجان التّدقيق دوراً مهماً، كما بيّنت الدّراسة بأن هنالك فجوة بين مدققي الحسابات والمستثمرين فيما يتعلق بحوكمة الشّركات حيث إنّ مدققي الحسابات يرون بأنّ لنظام حوكمة الشّركات تأثيراً كبيراً على استقلالية مدققي الحسابات، أما من وجهة نظر المستثمرين فهم لا يرون بأن هنالك علاقة وطيدة بين كلّ من حوكمة الشّركات واستقلالية مدقق الحسابات، وأخيراً بيّنت الدّراسة مدى اتفاق اعتقادات كلّ من المستثمرين والمدققين حول أنّ تلقي الدفع مقابل الخدمات غير المتعلقة بالتّدقيق يضعف الاستقلالية.

دراسة:

- Al Joshua &Ronen (2009)A proposed corporate governance reform: Financial statements insurance:

هدفت الدّراسة إلى تقديم إطار مقترح لإصلاح حوكمة الشّركات، ولغايات تحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، حيث تعدّ هذه الدّراسة ميدانية، ولغايات جمع البيانات اعتمدت الدّراسة على تصميم استبانة إلكترونية وإرسالها إلى كافة شركات الوساطة المالية في نيويورك، وقد بلغ عددها(200) استبانة.

وقد خرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثّلت في أنّ التعارض في المصالح المتأصل بين المُراجع والعميل مشكلة كبرى في ظل حوكمة الشّركات، وأنّ مقترح إصلاح حوكمة الشّركات هو تأمين العمل ضد التضليل فيها يمكّن المستثمر من الحصول على مبلغ التأمين، نتيجة اتخاذه قرارات خطأ بسبب التضليل، وقيام الشّركات في الصناعات المختلفة بالتأمين على قوائمها من خلال إجراء عقد تأمين مع شركة تأمين، مقابل دفع مبالغ مالية لشركة التأمين(علاوة)، ويضمن حصول المستثمر الذي يتخذ قرارات استثمارية خاطئة بناءً على أمور مضللة على مبلغ التعويض.

دراسة:

- Al Lee & Gloeck (2007) the audit expectation gap: an empirical study in Malaysia:

هدفت الدّراسة إلى معرفة سبب وجود فجوة التّوقّعات التي تحدث بين مدققي الحسابات والمستفيدين من عمليات تدقيق الحسابات في ماليزيا، بالإضافة إلى أنها قامت بتحليل وجود فجوة التّوقّعات على أساس إطار بورتر(1993)، ولغايات تحقيق أهدافها اتّبعت الدّراسة في منهجها الأسلوب الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تصميم استبانات وتوزيعها على كلّ من مستخدمي البيانات المالية، ومدققي الحسابات داخل شركات التّدقيق المختارة بشكل عشوائي، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة للتحليل(42) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل(34) استبانة.

وخرجت الدّراسة بمجموعة من النتائج، تمثّلت في أنّ السبب الأساسي لوجود فجوة التّوقّعات هو عدم إدراك مدققي الحسابات لحاجات ورغبات المجتمع المالي، ويمكن تقليل التّوقّعات غير المعقولة بين الجهات الخاضعة للرقابة والمستفيدين من البيانات المالية عن طريق خلق الوعي والتثقيف المستمر حول طبيعة التّدقيق ووظيفته، وأن تعزيز رصد أداء مدققي الحسابات وتحسين مراقبة الجودة في شركات تدقيق الحسابات يضمن الأداء الجيد لمدققي الحسابات، كما وأوضحت الدّراسة بأن معايير التّدقيق في ماليزيا قاصرة وتحتاج إلى تعديل، بالإضافة إلى سوء أداء مدققي الحسابات، وعدم توفر الكفاءة المهنية لديهم بمستوى جيد.

التعليق على الدراسات السابقة (ما يميّز هذه الدّراسة عن الدّراسات السّابقة):

من خلال استعراض الدراسات السابقه التي تضمن كل من فجوة التوقعات وحوكمة الشركات، توصلت الدراسة الى ان بعضا من الدراسات السابقه قام بدراسة متغيرات الدراسة كلا منها على نحو منفصل، على سبيل المثال اهتمت دراسة المناصير في التعرف على مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها والياتها، بينما اهتمت دراسة جربوع في التعرف على فجوة التوقعات واسبابها وسبل تقليصها.

كما ناقشت دراسات أخرى موضوعي حوكمة الشركات وفجوة التوقعات ولكنها تضمن محاور اخرى كدراسة العدناني التي قامت بالتعرف على مدى تأثير اليات الحوكمة على فجوة التوقعات.

تعتبر دراسة (خليل، 2009) الاقرب لمحور الدراسة الحالي الا أنها طبقت في بيئة التدقيق الفلسطينية، بالإضافة الى اختلاف الفترة الزمنيه التي تمت فيها الدراسة، علاوة على ذلك اختلاف عينة التحليل حيث قامت باجراء دراستها على شركات الوساطة المالية بينما قامت الدراسة الحاليه باجراء مسح لمكاتب التدقيق في الاردن لارتباط المدقق الوثيق في مشكلة فجوة التوقعات.

ومن ذلك جاءت هذه الدّراسة لقياس أثر الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات التي تحدث بين كلّ من مدقق الحسابات، ومستخدمي البيانات المالية لعملية التّدقيق في الأردنّ، حيث تتميز هذه الدّراسة بأنها تركز على إجراءات حوكمة الشّركات بغية تحسين جودة أداء مدقق الحسابات، وهو ما يرقى إلى تطوير مخرجات عملية التّدقيق سواء من حيث الممارسة المهنية أم كأداة رقابية وإشرافية، بعكس الدراسات السابقة الّتي ركّزت معظمها على تناول موضوع فجوة التّوقّعات والأسباب المؤدية إلى تلك الفجوة.

كما ان الدراسة قامت بالاعتماد على مدقق الحسابات في تحديد اثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على تقليص فجوة التوقعات في الاردن وذلك بإفتراض انه يعمل داخل مكاتب التدقيق كمدقق للحسابات ومستخدم للبيانات المالية.

وفي حدود علم الباحثة فإن دراسة هذا الموضوع تعدّ من الدراسات القليلة في بيئة التّدقيق الأردنيّة نظراً لقلة عدد الدراسات التي بحثت في هذا المجال، والّتي حاولت ربط خصائص حوكمة الشّركات بتقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

الفصل الثّالث

منهجيّة الدّراسة

1.3.تمهيد

يتناول هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي تمّ اتّباعها في تنفيذ هذه الدّراسة من جهة وصف مجتمعها وعينتها، والمنهج المستخدم فيها، بالإضافة إلى عرض أداة الدّراسة، ومكوناتها، وصدقها، وثباتها، ومصادر جمع البيانات، ووصف الخصائص الفردية لعينة الدّراسة من المبحوثينن بالإضافة إلى عرض أهم الأساليب والمعالجات الإحصائيّة للبيانات.

2.3.منهج الدراسة

اتّبعت الدّراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي؛ وذلك بهدف اختبار الفرضيات، وبيان نتائج الدّراسة وتوصياتها، التي يمكن استنتاجها من أثر حوكمة الشّركات في التقليص من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنّية.

3.3. مجتمع الدّراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدّراسة من فئة رئيسيه تمثلت في: مدققي الحسابات القانونيين الحاصلين على رخصة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في مكاتب التدقيق، نظرا لان فجوة التوقعات تحدث بين مدققي الحسابات ومستخدمي البيانات الماليه ونظرا لتطوير الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق في الاردن من خدمات تدقيقيه فقط الى خدمات اخرى للمجتمع المالي، وبلغ عددهم(440) محاسباً قانونياً معتمداً، وفق إحصائيات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنّيين حتى بداية عام 2019(جمعية المحاسبين القانونيين، 2019).

وذلك بالإعتماد على أسلوب العينة العشوائية البسيطه، من خلال اختيار عينة ممثلة عن مجتمع الدراسة ككل، تمّ توزيع (100) استبانة عليهم بعد تحكيمها من ذوي الاختصاص، وتمّ استرداد(96) استبانة، وكان الصالح منها للتحليل(90) استبانة، أي ما نسبته(90%) من الاستبانات الموزعة على أفراد العينة، أما الاستبانات المستبعدة فقد كان

سبب استبعادها نقص البيانات، وعدم استجابة الأفراد عن معظم العبارات الواردة فيها، حيث انه تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية spss الإصدار الحديث رقم 25 .

4.3. أداة الدّراسة

تمّ تطوير استبانة خاصة لقياس أثر حوكمة الشّركات في التقليص من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنّية، وذلك بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدّراسة الحالية ومجالها كدراسة (خليل، 2009)، بالإضافة إلى إضافة بعض الفقرات ذات الخصوصية بالدّراسة الحالية بالاعتماد على (دليل حوكمة الشركات الاردني، 2018) والتي تميزت فيها عن الدراسات السابقة.

ويبين الجدول رقم (1) أقسام الاستبانة، والأسئلة المخصصة لقياس كل متغيّر من متغيّرات الدّراسة.

جدول (1)

أقسام الاستبانة والأسئلة المخصصة لقياس كل متغيّر

أقسام الاستبيان	المتغيّرات	عدد الأسئلة
القسم الأوّل: المتغيّرات الديموغرافية	(الجنس، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية، الخبرة العملية، طبيعة الوظيفة)	1-5
القسم الثّاني: مبادئ حوكمة الشّركات (المتغير المستقل)	(مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة بالإضافة إلى مبدأ حماية حقوق المساهمين، بالإضافة إلى مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين، بالإضافة إلى مبدأ دور أصحاب المصالح، وأخيراً مبدأ الإفصاح والشفافية، ومبدأ مجلس الإدارة)	1-48
القسم الثّالث: تقليص فجوة التّوقّعات (المتغيّر التّابع)	تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة	49-59

5.3. فرضيّات الدّراسة

جاءت فرضيات الدراسة على النحو الاتي:

$H_{0.1}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\%$) لمبدأ ضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

$H_{0.2}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\%$) لمبدأ حماية حقوق المساهمين في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

$H_{0.3}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\%$) لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

$H_{0.4}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\%$) لمبدأ أصحاب المصالح في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

$H_{0.5}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\%$) لمبدأ الإفصاح والشفافية في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

$H_{0.6}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\%$) لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

تمّ تصميم الإجابات على أداة البحث وفق مقياس ليكرت الخماسي على النحو الآتي(likert, 1932):

درجة الموافقة	**موافق بشدّة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدّة**
الدّرجة الرّقميّة	**5**	**4**	**3**	**2**	**1**

وقد تمّ اعتماد التقسيم الآتي لتحديد درجة الممارسة:

(الحد الأعلى – الحد الأدنى = 5 – 1 = 4).

(إذاً، $\frac{4}{3}$ = 1.333).

وبناء عليه تمّ توزيع درجات التقييم على النحو الآتي:

أ- (1+ 1.33 = 2.33) أي أنّ الوسط الحسابي من (1 إلى 2.33) يشير إلى مستوى منخفض من التقييم.

ب- (2.33 + 1.333 = 3.33) أي أنّ الوسط الحسابي من(2.34 إلى 3.66) يشير إلى مستوى متوسط من التقييم.

ث- (3.66 + 1.333 = 5) أي أنّ الوسط الحسابي من(3.67 إلى 5) يشير إلى مستوى مرتفع من التقييم.

6.3. صدق أداة الدّراسة وثباتها

للتّحقق من صدق أداة الدّراسة(الاستبيان) تم عرضها على عدد من المحكّمين من الأساتذة أعضاء هيئة التدريس في جامعة مؤتة، والجامعة الأردنيّة، ممّن يتمتعون بخبرات وكفاءات لها علاقة بموضوع الدّراسة، ويبيّن الملحق رقم (ب) أسماء المحكّمين لأداة الدّراسة؛ وذلك في سبيل الحكم على مدى وضوح فقرات الاستبيان ومناسبتها، ومدى سلامة الصّياغة اللّغوية ودقتها، وقد تمّ الاستفادة من آرائهم المقدمة سواء بالتعديل أم الحذف أم الإضافة، وقد تمّ الأخذ بالتوجيهات والمقترحات التي قدمها أعضاء لجنة التحكيم، وإجراء اللّازم من الحذف والتعديل وفقاً لهذه التوجيهات والمقترحات، والوصول إلى الاستبيان بصورته النّهائيّة.

ثانياً: ثبات أداة الدراسة:

ويقصد بثبات أداة الدّراسة استقرار النتائج واعتماديتها، وقدرتها على تقييم مدى التوافق والاتساق في نتائج الاستبيان في حال تطبيقه أكثر من مرة في ظروف متماثلة، وقد تمّ استخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) كما هو مبين في الجدول رقم (2) حيث يقيس مدى التناسق في إجابات المبحوثين عن كل الأسئلة الموجودة في المقياس، ويمكن تفسير كرونباخ ألفا بأنه معامل الثبات الداخلي بين الإجابات، وكلما ارتفعت قيمته كلّما ارتفعت درجة الثبات، حيث تكون القيمة مقبولة إذا كانت أكبر من 70% (Gujarati, 2003).

جدول (2)

معامل كرونباخ ألفا لكلّ بعد من أبعاد أداة الدراسة

المحور	عدد الأسئلة	معامل كرونباخ ألفا
مبدأ وجود أساس فعال لحوكمة الشّركات	8	79.2%
مبدأ حماية حقوق المساهمين	8	77.5%
مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين	6	89.1%
مبدأ الإفصاح والشفافية	9	75.8%
مبدأ أصحاب المصالح	8	89.6%
مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	9	83.2%
تقليص فجوة التّوقّعات في التدقيق	11	73.8%
مجموع أسئلة الاستبانة	59	92%

(دليل حوكمة الشركات الاردني، 2018)

وعند النظر إلى قيم معاملات كرونباخ ألفا يتبين أنّ جميع القيم كانت تتراوح بين درجة الثبات المرتفعة والمتوسطة، وهذا يدل على أنّ أداة الدّراسة اتّسمت بالتّنوّع بشكل جيد عند أخذ آراء المبحوثين.

7.3. مصادر جمع البيانات

اعتمدت هذه الدّراسة على نوعين من البيانات هما:

1. **البيانات الثّانويّة:** ويقصد بها المعلومات التي تمّ جمعها بهدف تكوين الإطار النظري والمفاهيمي للدراسة واشتملت على مراجعة أهم أدبيات الموضوع ذات الصلة بأثر حوكمة الشّركات في التقليص من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنّية. حيث تمّ الاستعانة تحديداً بالكتب والدوريات والمجلات والرسائل الجامعية والنشرات ذات الصلة لبناء الجانب النظري لهذه الدراسة.
2. **البيانات الأوليّة:** وهي البيانات التي تمّ جمعها من خلال الدّراسة الميدانية، باستخدام الاستبانة التي تمّ تصميمها وصياغة أسئلتها خصيصاً لغرض الدّراسة

الحالية؛ وذلك للتّعرّف على أثر حوكمة الشّركات في التقليص من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

8.3. الأساليب الإحصائيّة المستخدمة

اعتمد في هذه الدراسة على عدة أساليب إحصائيّة من أجل توظيف البيانات التي تمّ جمعها لخدمة أغراض هذا البحث وفيما يأتي أهم هذه الأساليب:

1. اختبار ثبات أداة الدّراسة(Cronbach's Alpha) وقد تمّ استخدامه لفحص درجة ثبات إجابات عينة الدّراسة واختبارها على أسئلة الاستبانة، وتعدّ القيمة مقبولة إذا كانت أكبر من (70%).
2. اختبار(Multicollinearity) يهدف هذا التّحليل إلى معرفة مدى وجود مشكلة ارتباطات تبادلية عالية بين متغيّرات نموذج الانحدار، ولهذا الغرض تمّ استخدام اختبار(Person Correlation).
3. إختبار (VIF) و(Tolerance): وهو اختبار للتأكد من عدم وجود تداخل او اشتراك خطي بين المتغبرات المستقلة.
4. التّحليل الوصفيّ من حيث الوسط الحسابيّ، والانحراف المعياريّ، والقيمة العليا والقيمة الدّنيا.
5. النّسب المئويّة والتّكرارات: وصف الخصائص الديموغرافية للمستجيب.
6. اختبار معادلة الانحدار الخطّيّ: وتمّ استخدامها لاختبار فرضيات الدراسة، فإذا كان مستوى الدلالة أكبر من(5%) تقبل الفرضية الصفرية وترفض البديلة، وإذا كان مستوى الدلالة أقل من(5%) ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة، بالإضافة لاختبار أثر المتغيّرات المستقلّة على المتغيّرات التّابعة.

9.3. وصف خصائص عينة الدّراسة

تكونت عينة الدّراسة من(90) مدققاً للحسابات،كمدقق للبيانات المالية، وكمحلل أو مدير مالي في مكاتب التّدقيق الأردنيّة، وجرى اختيارهم بطريقة عشوائيّة، والجدول(3) يوضح توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيّرات الشّخصيّة والوظيفيّة.

جدول (3) توزيع أفراد عينة الدّراسة

المتغيّرات	الفئة	العدد	النّسبة المئويّة
	ذكر	61	67.8
الجنس	أنثى	29	32.2
	المجموع	90	100
	بكالوريوس	27	30
	ماجستير	52	57.8
المؤهّل العلميّ	دكتوراه	7	7.8
	أخرى	4	4.4
	المجموع	90	100
	الزّمالة الأردنيّة (JCPA)	63	70
	الزّمالة الأمريكيّة (CPA)	6	6.7
الشّهادات المهنيّة	مؤهّلات أخرى	7	7.8
	لا يوجد	14	15.6
	المجموع	90	100
	أقل من 3 سنوات	31	34.4
	من 3 سنوات إلى أقل من 6 سنوات	55	61.1
الخبرة العمليّة	من 6 سنوات إلى 10 سنوات	3	3.3
	أكثر من 10 سنوات	1	1.1
	المجموع	90	100
	مدقّق حسابات	40	44.4
	مدقق الحسابات كمدير ماليّ	23	25.6
طبيعة الوظيفة	مدقق الحسابات كمحلّل ماليّ	12	13.3
	مدقق حسابات كأكاديميّ	11	12.2
	مدقق حسابات (أخرى)	4	4.4
	المجموع	90	100

ويظهر الجدول رقم (3) ما يأتي:

1. بلغت أعلى نسبة للمبحوثين المدققين الذكور بعدد (61)، وبنسبة شكلت (67.8%) من عينة الدراسة، حيث ان هذه النتيجة كانت منطقية نظرا للتواجد الذكور بنسبة أعلى من الاناث في بيئة العمل التدقيقة في الاردن.

2. بالنسبة لمتغيّر المؤهّل العلميّ، يظهر أنّ أفراد عينة الدّراسة الحاصلين على شهادة الماجستير هم الأكثر، وبلغ (52)، بنسبة مئوية (57.8%)، وهذا مؤشّر جيّد على أنّ المستجيبين مؤهلين وذات كفاءه علمية جيدة للإجابة على فقرات الاستبانة، وهم على درجة من المستوى التّعليميّ ممّا يعطي طمأنينةً لدى الباحث بأن المعلومات التي حصل عليها على درجة عالية من الثّقة.
3. بالنسبة لمتغيّر الشّهادات المهنية، يظهر أنّ أفراد عينة الدّراسة الذين حصلوا على شهادة الزّمالة الأردنيّة (JCPA) هم الأكثر، وبلغ (63)، بنسبة مئوية (70%)، وهذه النتيجة منطقيه نظرا لانة من متطلبات القانون الاردني لمزاولة مهنة التدقيق هو الحصول على شهادة في برنامج JCPA.
4. بالنّسبة لمتغيّر الخبرة العمليّة، يظهر أنّ أفراد عينة الدّراسة الذين تتراوح خبرتهم (من 3 سنوات إلى أقل من 6 سنوات) هم الأكثر، وبلغ(55) بنسبة مئوية (61.1%)، ومن وجهة نظر الباحثة يعدّ ذلك مؤشّراً جيّداً، إذ أنّ المستجيبين يمتازون بالخبرة العمليّة االجيَدة ممّا ينعكس إيجاباً على إجاباتهم.
5. بالنسبة لمتغيّر طبيعة الوظيفة، يظهر أنّ أفراد عينة الدّراسة الذين كان مسمّاهم الوظيفي(مدقق حسابات)، هم الأكثر، وبلغ (40)، بنسبة مئوية (44.4%).

ومن ذلك ترى الباحثة أنّ هذا مؤشّر جيّد على أنّ الإجابات في الاستبانة تتّصف بالواقعيّة والمصداقيّة بالاضافة الى ان الاجابات الواردة تتميز بمعرفة جيّدة لمعايير التدقيق، ممّا يعطي الدّراسة نتائج حقيقيّة يضيف عليها نوعاً من المنطقية والموضوعية.

10.3. محددات الدراسة من حيث منهجية الدراسة

إنّ من أهمّ المحدّدات الّتي واجهتها الدّراسة التّوزيع الجغرافيّ الكبير لمجتمع الدّراسة، حيث إنّ مكاتب التّدقيق موزّعة في جميع محافظات المملكة؛ ممّا ضيّق الفرصة في الحصول على عينة كافية، وتمّ الاكتفاء بأخذ عينة عشوائيّة بسيطة لإجراء الدّراسة على البيئة الأردنيّة، بالإضافة إلى أنّ الفترة الّتي تمّ توزيع الاستبانات وتجميعها فيها تمثّلت في نهاية العام، ممّا ضيّق فرصة الحصول على إجابات كافية من مدققي الحسابات نظراً لضيق الوقت بالنّسبة لديهم.

الفصل الرّابع

عرض النتائج ومناقشتها والتوصيات

1.4. تمهيد

يعرض هذا الفصل أساليب اختبارات فرضيّات الدّراسة، التي تضمّنت التّحليل الوصفيّ لمتغيّرات الدّراسة، واختبار التّوزيع الطّبيعيّ، واختبار الارتباط المتعدّد، ونتائج اختبارات معادلة الانحدار.

2.4. عرض النتائج ومناقشتها

1.2.4 نتائج التّحليل الوصفيّ للمتغيّر المستقلّ: مبادئ حوكمة الشّركات:

يظهر في الجدول رقم (4) نتائج المتوسّطات الحسابيّة، والانحرافات المعياريّة، والقيم العليا والدّنيا، ودرجات الموافقة لمبادئ حوكمة الشّركات بأبعادها(مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة، مبدأ حماية حقوق المساهمين، مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين، مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشّركات، مبدأ الإفصاح والشّفافية في حوكمة الشّركات، و مبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة في حوكمة الشّركات).

جدول (4)

التّحليل الوصفيّ لمجالات المتغيّر المستقلّ

الترتيب	المحور	البعد	الوسط الحسابيّ	الانحراف المعياريّ	درجة التّقييم
1	1	مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة	3.874	0.558	مرتفع
4	2	مبدأ حماية حقوق المساهمين	3.713	0.521	مرتفع
6	3	مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين	3.609	0.844	متوسط
2	4	مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	3.763	0.749	مرتفع
3	5	مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات	3.716	0.533	مرتفع
5	6	مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في حوكمة الشركات	3.712	0.561	مرتفع
		مبادئ حوكمة الشركات	3.731	0.442	مرتفع

يظهر من الجدول (4) أنّ المتوسطات الحسابية للمحور الأوّل: مبادئ حوكمة الشّركات كانت درجة التقييم فيها بين مرتفع ومتوسط، حيث تراوحت بين (3.874-3.609)، وقد جاء في المرتبة الأولى مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة بوسط حسابي (3.874)، ثم مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشّركات بوسط حسابي (3.763)، ثم مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشّركات بوسط حسابي (3.716)، ثم مبدأ حماية حقوق المساهمين بوسط حسابي (3.713)، ثم مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في حوكمة الشّركات بوسط حسابي (3.712)، وأخيراً مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين بوسط حسابي (3.609). وقد بلغ المتوسط الحسابي للمتغير المستقل مبادئ حوكمة الشّركات ككلّ (3.731) وبتقييم مرتفع.

ولتوضيح مبادئ حوكمة الشّركات بشكل منفصل لكلّ مبدأ؛ قامت الدراسة باستخراج المتوسطات والانحرافات المعيارية ودرجات التقييم لكلّ مبدأ كما هو موضح فيما يأتي:

** تم الاعتماد على (دليل حوكمة الشركات، 2018) في اختيار كل سؤال من اسئلة المحاور.

النّتائج المتعلّقة بمبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة:

كانت نتائج فقرات مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجات التقييم على النّحو الذي يعرضه جدول رقم (5).

جدول (5)

التّحليل الوصفيّ لمبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة

الرّتبة	رقم السّؤال	العبارة	الوسط الحسابيّ	الانحراف المعياريّ	درجة التّقييم
6	1	وجود إطار للحوكمة يتميّز بالمرونة الكافية، ويلبي احتياجات الشّركة	3.64	0.99	متوسط
8	2	وجود قواعد للحوكمة تتصف بالشّفافيّة وقابلة للتّطبيق	3.40	0.98	متوسط
7	3	توزيع المسؤوليّات والمهام بعدالة ودون تحيّز	3.44	1.06	متوسط
4	4	توزيع المهام ضمن إطار محدد يخدم جميع المصالح	3.87	0.90	مرتفع
3	5	إصدار قرار الجهات الإشرافية بالوقت المناسب	4.00	0.79	مرتفع
1	6	التزام الشّركات بتطبيق مبادئ الحوكمة؛ للحفاظ على مستوى أداء متميز	4.42	0.70	مرتفع
2	7	تمتّع الجهات التنظيميّة بالعدالة والنّزاهة	4.41	0.63	مرتفع
5	8	عدم تضارب مبادئ الحوكمة مع القوانين والتعليمات الخاصة بالشّركة	3.80	0.85	مرتفع
		مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة	3.87	0.56	مرتفع

يظهر من الجدول (5) أنّ جميع إجابات المبدأ الأول (ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة) كانت درجة التّقييم فيها بين المرتفع والمتوسط، إذ تراوح الوسط الحسابيّ بين (4.42 – 3.40) ويتّضح أنّ غالبية المدقّقين والمدراء والمحلّلين الماليّين يهتمّون بدرجة مرتفعة بمبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة.

النّتائج المتعلّقة بمبدأ حماية حقوق المساهمين:

كانت نتائج فقرات مبدأ حماية حقوق المساهمين من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجات التّقييم على النّحو الذي يعرضه جدول رقم (6).

جدول (6)

التّحليل الوصفيّ لمبدأ حماية حقوق المساهمين

الرّتبة	رقم السّؤال	العبارة	الوسط الحسابيّ	الانحراف المعياريّ	درجة التّقييم
1	1	تزويد كل مساهم بمعلومات وافية وصحيحة عن الشركة	4.37	0.77	مرتفع
3	2	إعطاء المساهمين حقّ التّصويت في اجتماع الهيئة العامة للشركة وفق نوع الأسهم وعددها	4.09	0.84	مرتفع
6	3	مناقشة التقارير الخارجية من قبل المساهمين في اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين	3.41	1.13	متوسط
5	4	الإفصاح عن آلية الاستحواذ والسيطرة على الشركات	3.56	0.89	متوسط
8	5	إتاحة الفرصة للمساهمين باختيار مجلس الإدارة	2.94	1.00	متوسط
7	6	اتّصاف الجهات الرقابية بالنزاهة للقيام بالواجبات المنوطة بها	3.41	0.98	متوسط
2	7	إعطاء الحقّ للمساهمين بالتصويت لاختيار مكتب محاسبة قانوني	4.13	0.81	مرتفع
4	8	أخذ الموافقة من المساهمين عند إجراء عمليات السيطرة والاستحواذ	3.79	1.05	مرتفع
		مبدأ حماية حقوق المساهمين	3.71	0.52	مرتفع

يظهر من الجدول (6) أنّ جميع إجابات المبدأ الثاني(حماية حقوق المساهمين) كانت درجة التقييم فيها بين المرتفع والمتوسط، إذ تراوح الوسط الحسابي بين (4.37 – 2.94)، ويتّضح أنّ المدققين والمدراء والمحللين الماليين كانوا يميلون إلى درجة تقييم مرتفعة على عبارات حماية حقوق المساهمين.

النّتائج المتعلّقة بمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين:

كانت نتائج فقرات مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجات التقييم على النّحو الذي يعرضه جدول رقم (7).

جدول (7)

التّحليل الوصفيّ لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين

الرّتبة	رقم السّؤال	العبارة	الوسط الحسابيّ	الانحراف المعياريّ	درجة التّقييم
1	1	قيام الشركة على مبدأ المعاملة المتساوية لجميع حملة الأسهم بعيداً عن التّحيّزات في توزيع الحقوق والواجبات	3.84	1.04	مرتفع
4	2	إفصاح الإدارة عن المصالح المادية الخاصة بهم لتجنّب الشّكوك والنّزاعات من قبل المساهمين	3.48	1.11	متوسط
5	3	منح المساهمين فرصة الاطلاع على كافة المعاملات داخل الشركة مع أعضاء مجلس الإدارة	3.47	1.06	متوسط
3	4	منح المساهمين حقوقاً متساوية في المشاركة الفعّالة في اجتماعات الهيئة	3.61	1.04	متوسط
6	5	منح المساهمين الحقّ في الدفاع عن حقوقهم القانونيّة	3.46	1.06	متوسط
2	6	منح المساهمين الحقّ بالتّصويت في الجمعيّة العامّة على القرارات الأساسيّة	3.80	0.99	مرتفع
		مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين	3.61	0.84	متوسط

يظهر من الجدول (7) أنّ جميع إجابات المبدأ الثالث(العدالة والمساواة بين المساهمين) كانت درجة التقييم فيها بين مرتفع ومتوسط، إذ تراوح الوسط الحسابي بين (3.84 – 3.46) ويتّضح أنّ المدقّقين والمدراء والمحللين الماليين كانوا يميلون إلى التقييم المتوسط على عبارات مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين.

النّتائج المتعلّقة بمبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشّركات:

كانت نتائج فقرات مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشّركات من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجات التّقييم على النّحو الذي يعرضه جدول رقم (8).

جدول (8)

التّحليل الوصفيّ لمبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشّركات

الرّتبة	رقم السّؤال	العبارة	الوسط الحسابيّ	الانحراف المعياريّ	درجة التّقييم
1	1	تكوين علاقات مع أصحاب المصالح والحفاظ عليها عاملاً أساسياً في نجاح الشركة واستدامتها	4.03	0.93	مرتفع
2	2	وضع سياسة أو آلية تحدد العلاقة وتنظمها مع أصحاب المصالح	3.92	1.01	مرتفع
3	3	ألا تقتصر واجبات الشركة القانونية على المساهمين فقط؛ بل تتعدّاهم إلى أصحاب المصالح من غير المساهمين كالموظفين والعملاء والموردين	3.82	1.07	مرتفع
4	4	قيام الإدارة بإدارة أعمال الشركة مع مراعاة منهج شفاف وواضح مع أصحاب المصالح	3.79	0.94	مرتفع
5	5	القوانين والأنظمة التي تكفل حق التعويض عن أي تهديدات تواجه أصحاب المصالح	3.79	1.07	مرتفع
6	6	تصميم الإدارة التنفيذية نظاماً مالياً وإدارياً تعرضه لمجلس الإدارة لإقراره لضمان مصلحة أصحاب المصالح الأخرى	3.63	1.00	مرتفع
7	7	قيام الإدارة بوضع آليّات لتوصيل شكاوى أصحاب المصالح، وتوضح آليّات مواجهة المشاكل.	3.59	0.89	متوسط
8	8	احترام حقوق أصحاب المصالح من قبل موظفي الشركة والمتعاملين معها	3.52	0.97	متوسط
		مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	3.76	0.75	مرتفع

يظهر من الجدول (8) أنّ جميع إجابات المبدأ الرابع(دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات) كانت درجة التقييم فيها بين مرتفع ومتوسط، إذ تراوح الوسط الحسابي

بين (4.03 – 3.52) ويتّضح أنّ المدققين والمدراء والمحللين الماليين كانوا يميلون إلى درجة مرتفعة من التقييم بعبارات مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.

النتائج المتعلقة بمبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات:

كانت نتائج فقرات مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشّركات من حيث الوسط الحسابيّ والانحراف المعياريّ ودرجات التّقييم على النّحو الّذي يعرضه جدول رقم (9).

جدول (9)

التّحليل الوصفيّ لمبدأ الإفصاح والشّفافية في حوكمة الشّركات

الرتبة	رقم السؤال	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	1	قيام الشركة بالإفصاح وبوضوح غير مضلّل عن المعلومات الخاصة بعملياتها	3.89	0.77	مرتفع
9	2	تحديد المعلومات ذات العلاقة اللازمة للتواصل مع أصحاب المصالح وبالتالي تقييم الشركة وربط وضعها الحالي بالتّوقّعات المستقبلية	3.48	0.99	مرتفع
5	3	عدم إفصاح الشركة عن بعض المعلومات لضمان الأمن والسّريّة	3.76	0.98	مرتفع
2	4	تولي الشّركات اهتماماً كبيراً للوسائل التي تفصح من خلالها	3.88	0.79	مرتفع
6	5	الإفصاح عن العوامل الخطيرة المقبلة لتوخي الحذر من قبل المساهمين وأصحاب المصالح	3.68	0.87	مرتفع
8	6	وضع سياسة للإفصاح والشفافية خاصة بالشركة ومتابعة تطبيقها بإشراف اللجان الرقابية	3.51	0.96	متوسط
3	7	التزام الشركة بالتقرير الخاص بالمدقق	3.87	0.89	مرتفع
4	8	تتبع الشركة سياسة تحدّ من تعارض المصالح داخل الشركة	3.84	0.87	مرتفع
7	9	التزام الشركة بالإفصاح التام عن جميع المزايا المقدمة للمديرين التنفيذيين	3.55	1.04	متوسط
		مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات	3.72	0.53	مرتفع

يظهر من الجدول (9) أنّ جميع إجابات المبدأ الخامس(الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات) كانت درجة التقييم فيها بين مرتفع ومتوسط، إذ تراوح الوسط الحسابي بين (3.89 – 3.48)، ويتّضح أنّ المدققين والمدراء والمحللين الماليين كانوا يميلون إلى درجة مرتفعة من التقييم بعبارات مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات.

النّتائج المتعلّقة بمبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة في حوكمة الشّركات:

كانت نتائج فقرات مبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة في حوكمة الشّركات من حيث الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجات التّقييم على النّحو الّذي يعرضه جدول رقم (10).

جدول (10)

التّحليل الوصفيّ لمبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة في حوكمة الشّركات

الرّتبة	رقم السّؤال	العبارة	الوسط الحسابيّ	الانحراف المعياريّ	درجة الموافقة
9	1	عمل مجلس الإدارة ضمن تشريعات وأنظمة محدّدة لكافة الأطراف	3.57	1.08	متوسط
1	2	شمول مجلس الإدارة عدداً من الكفاءات؛ لأداء الأدوار والمسؤوليات ومن ثمّ القدرة على اتخاذ القرارات باستقلالية بما يحقق مصلحة الشركة	3.88	0.79	مرتفع
6	3	الأخذ بعين الاعتبار في مجلس الإدارة معارف وخبرات مختلفة ومتعدّدة	3.68	0.85	مرتفع
4	4	قيام مجلس الإدارة بمهمّة التّوجيه الاستراتيجي للشركة ومراقبة الإدارة التنفيذية بشكل فعّال	3.70	0.88	مرتفع
3	5	قيام مجلس الإدارة بإقرار القوائم الماليّة السّنويّة بالإضافة إلى تقرير مدقّق الحسابات	3.79	0.76	مرتفع
2	6	خضوع مجلس الإدارة إلى المساءلة أمام المساهمين ويكون مسؤولاً أمام أصحاب المصالح	3.81	0.83	مرتفع
7	7	انتخاب مجلس الإدارة بموجب قواعد السلوك المهني	3.68	0.86	مرتفع
5	8	تكليف مجموعة من أعضاء مجلس الإدارة من غير الموظفين لممارستهم الحكم المهني المستقل لضمان المصداقية في التقارير المالية	3.69	0.82	مرتفع
8	9	الأخذ بعين الاعتبار عند انتخاب لجنة مجلس الإدارة تحديد صلاحياتها	3.62	0.83	مرتفع
		مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في حوكمة الشركات	3.71	0.56	مرتفع

يظهر من الجدول (10) أنّ جميع إجابات المبدأ السادس(مسؤوليات مجلس الإدارة في حوكمة الشركات) كانت درجة التقييم فيها بين مرتفع ومتوسط حيث تراوح الوسط الحسابي بين (3.88 – 3.57)، ويتّضح أنّ المدققين والمدراء والمحللين الماليين كانوا يميلون إلى درجة مرتفعة من التقييم بعبارات مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات.

النّتائج المتعلّقة بالمتغيّر التّابع: تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة:

كانت نتائج فقرة المتغيّر التّابع(تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة) من حيث الوسط الحسابيّ والانحراف المعياريّ والقيم العليا والدّنيا ودرجات الموافقة، على النّحو الذي يعرضه جدول رقم (11).

جدول (11)

التّحليل الوصفيّ للمتغيّر التّابع(تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة)

الرتبة	رقم السؤال	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
8	1	وجود لجان تدقيق متخصّصة تتناسب مع طبيعة الصّناعة محلّ الفحص	3.56	0.77	متوسط
3	2	التزام مدقّق الحسابات بمدوّنة السّلوك المهنيّ	3.72	0.91	مرتفع
7	3	زيادة مدّة التّدريب المهنيّ لمدقّق الحسابات كشريك لمزاولة مهنة التّدقيق	3.59	0.95	متوسط
2	4	الإفصاح بمصداقيّة ونزاهة عن الأخطاء المحاسبيّة في القوائم الماليّة للشّركات	3.73	0.82	مرتفع
9	5	زيادة فاعليّة الاتّصال والإعلام عن دور مدقّق الحسابات ومسؤوليّاته المكلّف بها في المجتمع	3.53	0.90	متوسط
4	6	دراسة توقّعات مستخدمي البيانات الماليّة وتلبية تلك التّوقّعات والمتطلّبات	3.69	0.86	مرتفع
5	7	رفع الكفاءة المهنيّة لمدقّق الحسابات	3.60	0.76	متوسط
10	8	توضيح الصّورة لمستخدمي البيانات المالية عن مسؤوليّة المدقّق في كشف الأخطاء	3.50	0.82	متوسط
1	9	دعم استقلاليّة مدقّق الحسابات الخارجيّ المستقلّ	3.83	0.95	مرتفع
6	10	التّمتع بالسّريّة التّامّة عن المعلومات الخاصة بالمتعاملين وعدم الإفصاح عنها لغير الظروف التي يسمح لها بأن يفصح فيها	3.60	0.97	متوسط
11	11	ضمان مدقّق الحسابات لمستخدمي البيانات الماليّة خلو القوائم الماليّة من عمليّات الاحتيال	3.28	1.13	متوسط
		المحور الثّاني: تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة (المتغيّر التّابع)	3.60	0.47	متوسط

يظهر من الجدول (11) أنّ جميع إجابات المتغير التابع(التقليص من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة) كانت درجة التّقييم فيها بين مرتفع ومتوسط، إذ تراوح الوسط الحسابي بين (3.83 – 3.28)، ويتّضح أنّ المدقّقين والمدراء والمحللين الماليين كانوا يميلون إلى درجة متوسطة من التقييم بعبارات التقليص من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

2.2.4 اختبار التوزيع الطبيعي (Normality):

استخدمت الدّراسة اختبار(Kolmogorov Smirnov) لاختبار التّوزيع الطبيعي بين متغيرات الدراسة، وتحدث مشكلة التوزيع الطبيعية عندما تقلّ قيمة الاحتمالية(Sig) في اختبار(Kolmogorov Smirnov) عن(5٪)، ويوضّح الجدول رقم (12) أنه لا يوجد توزيع طبيعي بين متغيّرات الدّراسة؛ وذلك لأنّ قيمة(Sig) أقل من(5%) حيث تنصّ نظرية الإحصائيّة المتعلقة بالعينة على أنه(لاإذا تجاوز حجم العينة(80) مشاهدة فنفترض وجود التوزيع الطبيعي للمشاهدات), ونظراً لوجود العديد من المتغيرات المستقلة إضافة إلى عدد الاستبانات التي هي (90) مشاهدة لا يكون التوزيع الطبيعي لبيانات الدّراسة ذات أهميّة(Hair et al., 2010).

جدول (12)

اختبار Kolmogrov-Semirnov

المتغير	Statistic	Df	Sig.
مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة	0.116	90	0.004
مبدأ حماية حقوق المساهمين	0.092	90	0.059
مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين	0.094	90	0.047
مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	0.071	90	0.200
مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات	0.126	90	0.001
مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في حوكمة الشركات	0.116	90	0.004
مبادئ حوكمة الشركات	0.056	90	0.200
تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنية	0.106	90	0.015

3.2.4 اختبار الارتباط المتعدد Multicollinearity:

يهدف هذا التّحليل إلى معرفة مدى وجود مشكلة ارتباطات تبادلية عالية (Multicollinearity) بين متغيّرات نموذج الانحدار المتعدّد، ولهذا الغرض تمّ استخدام اختبار(Person Correlation) لفحص نموذج الانحدار للتّأكد من عدم وجود أيّة ارتباطات تبادليّة عالية بين المتغيّرات المستقلّة باستخدام مصفوفة الارتباطات التّبادليّة بين المتغيّرات المستقلّة، حيث إنّ وجود نسبة ارتباط تزيد عن(80%) بين أيّ متغيّرين أو أكثر يعدّ ارتباطاً عالياً، وهذا يؤدّي إلى تشويه العلاقة بين أحد المتغيّرين المستقلّين مع المتغيّر التّابع(Gujarati., 2009)، ومن أجل التّحقق من عدم وجود مثل هذه التّرابطات فقد تمّ إعداد مصفوفة للارتباطات التّبادليّة بين متغيّرات الدّراسة المستقلّة كما في الجدول (13).

جدول (13)

مصفوفة الارتباطات التّبادليّة بين المتغيّرات المستقلّة

	مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة	مبدأ حماية حقوق المساهمين	مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين	مبدأ دور أصحاب المصالح	مبدأ الإفصاح والشفافية	مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة
مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة	1					
مبدأ حماية حقوق المساهمين	0.592	1				
مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين	0.374	0.399	1			
مبدأ دور أصحاب المصالح	0.272	0.341	0.694	1		
مبدأ الإفصاح والشفافية	0.276	0.396	0.515	0.678	1	
مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	0.148	0.222	0.102	0.257	0.365	1

ومن اجل ضمان عدم وجود مشاكل ارتباطات متعددة في متغيرات الدراسة استخدمت الباحثة اختبار معامل تضخم التباين (VIF) ودرجة التفوات (Tolerance) ويظهر الجدول رقم (14) نتائج الاختبار.

جدول رقم (14)

اختبار تضخم التباين (VIF) ودرجة التفاوت (Tolerance)

المتغير	Tolerance	VIF
مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة	0.625	1.599
مبدأ حماية حقوق المساهمين	0.578	1.731
مبدأ العدالة والمساواه بين المساهمين	0.462	2.164
مبدأ دور أصحاب المصالح	0.375	2.67
مبدأ الافصاح والشفافية	0.477	2.097
مبدأ مجلس الادارة	0.836	1.196

ويظهر الجدول رقم (14) ان قيم (VIF) جميعها اقل من(5)، كما ان قيم (Tolerance) جميها اكبر من(10%)، مما يعني عدم وجود مشاكل تضخم البيانات ودرجة التفاوت. Gujarati (2009) .

4.2.4 اختبار فرضيات الدراسة:

سيتمّ في هذا الجزء عرض نتائج اختبار فرضيات الدّراسة من خلال معادلة الانحدار البسيط؛ وذلك لأنّ هناك ارتباطات متوسطة إلى حدّ ما بين المتغيّرات المستقلّة كما أظهر الجدول (13)، ممّا يعني أنّ نتيجة الانحدار المتعدّد ستتأثّر إلى حدّ كبير بمشاكل تداخل المتغيرات المستقلة، والأفضل في مثل هذه الحالة هو اختبار البيانات بمعادلات انحدار بسيطة(Simple Regression) لإظهار القدرة التفسيرية، والأثر الحقيقي لكلّ متغيّر دون تدخّل المتغيّرات الأخرى فيه، حيث يفضل العديد من الإحصائيين اللّجوء إلى معادلة الانحدار البسيط عند تشكيل معادلات انحدار من الدرجة A، دون تدخّل المتغيّرات الضابطة مثل(Haley and Knott,1992)و(Dielman,2001)، وستكون فرضيات الدّراسة كما يأتي:

أولاً: النّتائج المتعلّقة باختبار الفرضيّات الفرعيّة

1. نتائج اختبار الفرضيّة الأولى:

$H_{0.1}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\%$) لمبدأ ضمان وجود أساس فعّال لحوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات في التدقيق.

وللتّحقّق من صحّة هذه الفرضيّة جرى تطبيق معادلة الانحدار البسيط لدراسة أثر مبدأ ضمان وجود أساس فعّال لحوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، والجدول رقم (15) يوضح ذلك.

جدول (15)

نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضيّة الأولى

المتغيّر التّابع	المتغيّر المستقلّ	B	T	Sig
تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق	الثّابت	3.183	9.11	0.000
	مبدأ ضمان وجود أساس فعّال لحوكمة الشّركات	0.109	4.07	0.000
	R2		49.6%	
	Sig		0.000	
	F		1.481	

يظهر من الجدول (15) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ ضمان وجود أساس فعّال لحوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق في عينة الدّراسة حيث بلغت قيمة(R^2) التّفسيريّة(49.6%) حيث فسّر المتغيّر المستقلّ(مبدأ ضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشركات) (49.6%) من بعد المتغيّر التّابع(تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق)، وهذا يشير أيضاً إلى أنّ هناك متغيّرات أخرى لم تدرس في هذا الدّراسة تفسر(50.6%) من الأثر على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، وقد كان نموذج الانحدار دالاً إحصائيّاً حيث بلغت قيمة(Sig) (0.000) وهي أقل من(5%) ممّا يعني قبول النّموذج إحصائيّاً.

وبذلك تُرفض الفرضيّة الأولى لتصبح الفرضيّة البديلة:" **يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى(5% ≥ α) لمبدأ ضمان وجود أساس فعّال لحوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق** ".

ممّا سبق تبيّن أنّ لوجود أساس فعّال لحوكمة الشّركات تأثيراً ودوراً فعالاً على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، حيث إنّ هذا المبدأ يعدّ أداة لضبط العمل وإدارته داخل الشّركة؛ لأنّه يقوم على توزيع المهام والمسؤوليات وتقسيمها فيما بين السُّلطات الإشرافيّة والتّنظيميّة والتّنفيذيّة المختلفة بشكل عادل، أي أنّ وجود إطار للحوكمة يتميّز بالمرونة الكافية ويلبّي احتياجات الشّركة، ووجود قواعد تتّصف بالشّفافية، وتوزيع المهام بشكل يخدم جميع المصالح، وإصدار قرار الجهات الاشرافية بالوقت المناسب، والتزام الشّركات بتطبيق مبادئ الحوكمة للحفاظ على مستوى أداء متميز، بالإضافة إلى تمتع الجهات التنظيمية بالعدالة والنزاهة؛ كلّها ستضيف الثقة والطّمأنينة لدى مستخدمي البيانات المالية في التقارير المالية المُعدّة، ممّا سيقلص من وجود فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، وعلى ذلك بيّنت الدّراسة أنّ الأعلى تاثيراً من بين مبادئ حوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات تمثّل في مبدأ ضمان وجود أساس فعّال لحوكمة الشّركات، وهذا ما اتّفقت عليه دراسة(al_araji, 2011)، بينما تعارضت مع دراسة كلّ من(خليل، 2009)، و(نور، وغادر، 2013) .

2. نتائج اختبار الفرضيّة الثّانية:

$H_{0.2}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى(5% ≥ α) لمبدأ حماية حقوق المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق.

وللتحقق من صحّة هذه الفرضيّة تمّ تطبيق معادلة الانحدار البسيط لدراسة أثر مبدأ حماية حقوق المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في التدقيق، والجدول رقم (16) يوضح ذلك.

جدول (16)

نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضيّة الثّانية

المتغيّر التّابع	المتغيّر المستقلّ	B	T	Sig
تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق	الثّابت	3.095	8.655	0
	حماية حقوق المساهمين	0.137	3.052	0.003
	R2		57.5%	
	Sig		0.003	
	F		2.066	

يظهر من الجدول (16) أنّه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ حماية حقوق المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق في عينة الدّراسة حيث بلغت قيمة(R^2) التّفسيريّة(57.5%)، حيث فسّر المتغيّر المستقلّ(مبدأ حماية حقوق المساهمين)(57.5%) من بعد المتغيّر التّابع(تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق)، وهذا يشير أيضاً إلى أنّ هناك متغيّرات أخرى لم تدرس في هذا الدّراسة تفسر(42.5%) من الأثر على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، وقد كان نموذج الانحدار دالاً إحصائيّاً حيث بلغت قيمة(Sig) (0.003) وهي أقل من(5%) ممّا يعني قبول النّموذج إحصائيّاً.

وبذلك تُرفض الفرضيّة الثّانية لتصبح الفرضيّة البديلة:" **يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى(5% ≥ α) لمبدأ حماية حقوق المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في التدقيق**".

ممّا سبق تبيّن أنّ لمبدأ حماية حقوق المساهمين دوراً فعالاً في تقليص فجوة التّوقّعات قي بيئة التّدقيق الأردنيّة، فإجراءات الحوكمة في حماية حقوق المساهمين من حيث تزويد كل مساهم بمعلومات وافية وصحيحة عن الشركة، وإعطاء المساهمين حقّ التّصويت في اجتماع الهيئة العامّة للشّركة، ومناقشة التّقارير الخارجيّة من قبل المساهمين في اجتماعات الهيئة العامّة للمساهمين، والإفصاح عن آلية الاستحواذ والسيطرة على الشّركات؛ جميعها ستضيف الثّقة لدى مستخدمي البيانات المالية في التّقارير المعدّة من قبل مدقّق الحسابات، ممّا سيُقلص من وجود فجوة التّوقّعات في بيئة

التّدقيق الأردنيّة، وعلى ذلك بيّنت الدّراسة أنّ مبدأ حماية حقوق المساهمين يحتلّ المرتبة الرّابعة في التّأثير على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، وهذا ما اتّفقت معه كلّ من دراسة(خليل، 2009)، و(al_araji, 2011).

3. نتائج اختبار الفرضيّة الثّالثة:

$H_{0.3}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq$ %5) لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق .

وللتّحقّق من صحّة هذه الفرضيّة فقد تمّ تطبيق معادلة الانحدار البسيط لدراسة أثر مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، والجدول رقم (17) يوضح ذلك.

جدول (17)

نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضيّة الثّالثة

المتغيّر التّابع	المتغيّر المستقلّ	B	T	Sig
تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق	الثّابت	3.336	3.336	0
	مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين	0.074	4.68	0.000
	R2		38 %	
	Sig		0.000	
	F		1.583	

يظهر من الجدول (17) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق في عينة الدّراسة حيث بلغت قيمة(R^2) التّفسيريّة(38%) حيث فسّر المتغيّر المستقلّ(مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين)(38%) من بعد المتغيّر التّابع(تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق)، وهذا يشير أيضاً إلى أنّ هناك متغيرات أخرى لم تدرس في هذا الدّراسة تفسر(62%) من الأثر على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، وقد كان نموذج الانحدار دالاً إحصائيّاً حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من(5%) ممّا يعني قبول النّموذج إحصائيّاً.

وبهذه النّتيجة تُرفض الفرضيّة الثّالثة، لتصبح الفرضيّة البديلة:" **يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى(5% ≥ α) لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق**".

ممّا سبق لقد تبيّن أنّ لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين أثراً في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، حيث أنّ لوجود قواعد للحوكمة تطبق من خلال آليّات تنظيمية تتّسم بالعدالة ولا تتحيّز اتّجاه أيّ فئة من المساهمين يضمن وجود عدالة في المعاملة بين المساهمين، بالإضافة إلى أنّ لقيام الشّركة على مبدأ المعاملة المتساوية لجميع حملة الأسهم بعيداً عن التّحيّزات في توزيع الحقوق والواجبات، ومنح المساهمين الحقّ بالتّصويت في الجمعيّة العامّة على القرارات الأساسية، ومنح المساهمين حقوقاً متساوية في المشاركة الفعّالة في اجتماعات الهيئة العامّة سيضفي لديهم الثقة والطّمأنينة حول المعلومات والبيانات الماليّة المعدّة من قبل مدقّق الحسابات؛ ممّا سيؤدي إلى تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، وعلى ذلك بيّنت الدّراسة أنّ مبدأ المعاملة المتساوية بين المساهمين كان الأقل تأثيراً في التقليص من فجوة التّوقّعات، وهذا ما اتّفقت معه دراسة(نصبة، 2015).

4. نتائج اختبار الفرضيّة الرّابعة:

$H_{0.4}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى(5% ≥ α) لمبدأ أصحاب المصالح على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق.

وللتّحقّق من صحّة هذه الفرضيّة فقد تمّ تطبيق معادلة الانحدار البسيط لدراسة أثر مبدأ أصحاب المصالح على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، والجدول رقم (18) يوضح ذلك.

جدول (18)

نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الرّابعة

المتغيّر التّابع	المتغيّر المستقلّ	B	T	Sig
تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق	الثّابت	3.176	12.552	0
	مبدأ أصحاب المصالح	0.114	2.678	0.009
	R2		32.60%	
	Sig		0.009	
	F		2.968	

يظهر من الجدول (18) أنّه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ أصحاب المصالح على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق في عينة الدّراسة حيث بلغت قيمة(R^2) التفسيرية(32.6%) حيث فسّر المتغيّر المستقلّ(مبدأ أصحاب المصالح)(32.6%) من بعد المتغيّر التّابع(تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق)، وهذا يشير أيضاً إلى أنّ هناك متغيّرات أخرى لم تدرس في هذا الدّراسة تفسر(67.4%) من الأثر على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، وقد كان نموذج الانحدار دالاً إحصائيّاً حيث بلغت قيمة Sig (0.009) وهي أقل من(5%) ممّا يعني قبول النّموذج إحصائيّاً.

ومن هنا تُرفض الفرضيّة الرّابعة لتصبح الفرضيّة البديلة:" **يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى(5% ≤ α) لمبدأ دور أصحاب المصالح على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق**".

ممّا سبق لقد تبيّن أنّ لمبدأ دور أصحاب المصالح تأثيراً على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، حيث إنّ مدقّقي الحسابات مسؤولون أمام المساهمين وأصحاب المصالح، ممّا يجعلهم ملتزمين للشّركات بتنفيذ كافّة ما تطلبه العناية والأصول المهنيّة للتّدقيق، بالإضافة إلى أنّ لتكوين علاقات مع أصحاب المصالح والحفاظ عليها، ووضع سياسة أو آليّة تحدّد العلاقة وتنظّمها مع أصحاب المصالح، وقيام الإدارة على تنظيم أعمال الشركة مع مراعاة منهج شفاف وواضح مع أصحاب المصالح، ووجود القوانين والأنظمة التي تكفل حقّ التّعويض عن أيّ تهديدات تواجه أصحاب المصالح؛ جميعها ستساهم في منح ثقة مستخدمي البيانات الماليّة على التّقرير المعدّ من قبل مدقّق

الحسابات ممّا سيقلص من وجود فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، وعلى ذلك بيّنت نتائج تحليل الدّراسة على أنّ مبدأ دور أصحاب المصالح يحتلّ المرتبة الثّانية في التأثير على التقليص من فجوة التّوقّعات، وهذا ما اتّفقت معه دراسة(نصبة،2015)، بينما تعارضت مع دراسة (خليل، 2009) حيث احتلّ المرتبة الأخيرة في تأثيره على التقليص من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق.

5. نتائج اختبار الفرضيّة الخامسة:

H_{05}: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\%$) لمبدأ الإفصاح والشفافية على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق.

وللتّحقّق من صحّة هذه الفرضيّة فقد تمّ تطبيق معادلة الانحدار البسيط لدراسة أثر مبدأ الإفصاح والشفافية على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، والجدول رقم (19) يوضح ذلك.

جدول (19)

نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضيّة الخامسة

المتغيّر التّابع	المتغيّر المستقلّ	B	T	Sig
تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق	الثّابت	2.719	7.978	0
	مبدأ الإفصاح والشّفافيّة	0.238	4.068	0
	R2		72.40%	
	Sig		0	
	F		6.872	

يظهر من الجدول (19) أنّه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ الإفصاح والشفافية على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق في عينة الدّراسة، حيث بلغت قيمة(R^2) التّفسيريّة(72.4%)، حيث فسّر المتغيّر المستقلّ(مبدأ الإفصاح والشّفافيّة)(72.4%) من بعد المتغيّر التّابع(تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق)، وهذا يشير أيضاً إلى أنّ هناك متغيّرات أخرى لم تدرس في هذا الدّراسة تفسر(27.6%) من الأثر على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، وقد كان نموذج الانحدار دالاً إحصائيّاً حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من(5%) ممّا يعني قبول النّموذج إحصائيّاً.

وبذلك تُرفض الفرضيّة الخامسة لتصبح الفرضيّة البديلة:" **يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\%$) لمبدأ الإفصاح والشّفافيّة على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق**".

ممّا سبق تبيّن أنّ لمبدأ الإفصاح والشّفافيّة أثر في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، حيث إنّ الإفصاح بصورة شفّافة وبعيدة عن الغموض في التّوقيت المناسب عن أداء الشّركة ووضعها الاقتصادي في السّوق، بالإضافة إلى تقديم معلومات وافية عن كلّ من المركز المالي وحقوق الملكيّة؛ سيضيف لمستخدمي البيانات المالية الطّمأنينة حول التّقارير المعدّة من قبل مدقّق الحسابات، بالإضافة إلى قيام الشركة بالإفصاح وبوضوح غير مضلّل عن المعلومات الخاصّة بعملياتها، وأن تولي الشّركات اهتماماً كبيراً للوسائل التي تفصح من خلالها، والتزام الشّركة بالتّقرير الخاصّ بالمدقّق؛ جميعها ستساهم في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، حيث توصّلت الدّراسة في نتائج التّحليل إلى أنّ مبدأ الإفصاح والشّفافيّة يحتلّ المرتبة الثّالثة في التّأثير على تقليص فجوة التّوقّعات، بينما كان يحتلّ المرتبة الأولى في دراسة كلّ من(نور وغادر والبشايرة،2013)، ودراسة(خليل، 2009).

6. نتائج اختبار الفرضيّة السّادسة:

$H_{0.6}$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى($\alpha \leq 5\ \%$) لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق.

وللتّحقّق من صحّة هذه الفرضيّة فقد تمّ تطبيق معادلة الانحدار البسيط لدراسة أثر مبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، والجدول رقم (20) يوضّح ذلك.

جدول (20)

نتائج معادلة الانحدار البسيط في اختبار الفرضيّة السّادسة

المتغيّر التّابع	المتغيّر المستقلّ	B	T	Sig
تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق	الثّابت	1.771	6.509	0
	مبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة	0.494	6.811	0
	R2	34.50%		
	Sig	0		
	F	46.38		

يظهر من الجدول (20) أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق في عينة الدّراسة، حيث بلغت قيمة (R^2) التّفسيريّة(34.5%) حيث فسّر المتغيّر المستقلّ(مبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة) (34.5%) من بعد المتغيّر التّابع(تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق).

وهذا يشير أيضاً إلى أنّ هناك متغيرات أخرى لم تدرس في هذا الدّراسة تفسر(65.5%) من الأثر على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، وقد كان نموذج الانحدار دالاً إحصائيّاً حيث بلغت قيمة(Sig)(0.000) وهي أقل من(5%) ممّا يعني قبول النّموذج إحصائيّاً.

وبهذه النّتيجة تُرفض الفرضيّة السّادسة لتصبح الفرضيّة البديلة:" **يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة عند مستوى(5 % ≥ α) لمبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق**".

ممّا سبق تبيّن أنّ لمبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة أثراً في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، حيث إنّ لقيام مجلس الإدارة بالإشراف على نظم رقابيّة تحدّ من تضارب المصالح بين المساهمين وأصحاب المصالح ويحدّ من التّعارض الّذي يحدث بينهم بموضوعيّة وعدالة يساعد على إعداد قوائم ماليّة بصدق ونزاهة بعيدة عن التّحيّز، ممّا يضيف الطّمأنينة لمستخدمي البيانات الماليّة بالتقارير الماليّة المعدّة من قبل مدقق الحسابات، بالإضافة إلى أنّه وكما بيّنت نتائج التّحليل إنّ اشتمال مجلس الإدارة على

عدد من الكفاءات لأداء الأدوار والمسؤوليّات؛ ومن ثمّ القدرة على اتخاذ القرارات باستقلاليّة بما يحقّق مصلحة الشّركة، وخضوع مجلس الإدارة إلى المساءلة أمام المساهمين، ويكون مسؤولاً أمام أصحاب المصالح، وقيام مجلس الإدارة بإقرار قوائم ماليّة سنويّة، بالإضافة إلى تقرير مدقق الحسابات؛ جميع هذه البنود تساهم في تقليص فجوة التّوقّعات، ولقد بيّنت نتائج تحليل الدّراسة أنّ مبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة يحتلّ المرتبة قبل الأخيرة في تقليص فجوة التّوقّعات، واتّفقت في هذه النّتيجة مع دراسة(خليل، 2009) حيث إنه تتعزّز ثقة مستخدمي البيانات الماليّة في حال قيام مجلس الإدراة بمسؤولياته بالعناية اللّازمة.

ممّا سبق تبيّن أنّ لمبادئ حوكمة الشّركات تأثيراً، ودوراً فعالاً في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة، حيث أنّ حوكمة الشّركات جاءت لتنظيم العمل وإدارته داخل الشّركات، وذلك بتوزيع الحقوق والواجبات بشكل عادل بين كلّ من مجلس الإدارة وأصحاب المصالح، ووضعها للقواعد والإجراءات حول طبيعة المعلومات التي يتمّ الإفصاح عنها، والتي تساهم في صنع القرار، بالإضافة إلى إنّ حوكمة الشّركات تضيف لمستخدمي البيانات الماليّة الثّقة في طبيعة المعلومات المدقّقة، ممّا يساهم بوضع الثّقة لديهم بطبيعة العمل الذي يؤديه مدقّق الحسابات، وهذا يساعد في التّقليص من فجوة التوقعات، فقد توصّلت دراسة(خليل، 2009) إلى أنّ هنالك اتفاق كبير من قبل مدققي الحسابات والمستثمرين على مدى تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشّركات من حيث إضافة الثقة والطّمأنينة لدى المستثمرين في طبيعة التقارير المالية، ممّا سيؤدي إلى التقليل من فجوة التّوقّعات في بيئة التدقيق.

بالإضافة إلى ذلك فقد توصّلت دراسة(نور، وغادر، والبشايرة، 2013) إلى أنّ الالتزام بتطبيق حوكمة الشّركات يساهم بشكل إيجابيّ في تقليص فجوة التّوقّعات بين مدقّقي الحسابات والمجتمع الماليّ في الأردنّ، كما اتّفقت النّتيجة مع دراسة كلّ من (al_araji, 2011)، و(نصبة، 2015) حول وجود تأثير هام وإيجابي لمبادئ حوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق.

5.2.4 ملخص نتائج الدّراسة

لقد توصّلت الدّراسة إلى مجموعة من النّتائج، والّتي تمثّلت في:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لتطبيق مبادئ الحوكمة بأبعادها(مبدأ وجود أساس فعال، ومبدأ حماية حقوق المساهمين، ومبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين، ومبدأ الإفصاح والشّفافيّة، مبدأ دور أصحاب المصالح، ومبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة) على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، حيث توصّلت دراسة(خليل ،2009) إلى أنّ هنالك اتفاقاً كبيراً من قبل مدقّقي الحسابات والمستثمرين عن مدى تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشّركات على إضافة الثّقة والطّمأنينة لدى المستثمرين في طبيعة التّقارير الماليّة، مما سيؤدّي إلى الّتّقليص من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق، بالإضافة إلى ما توصّلت له دراسة(نور وغادر والبشايرة، 2013) بأنّ الالتزام بتطبيق حوكمة الشّركات يساهم بشكل إيجابيّ في تقليص فجوة التّوقّعات بين مدقّقي الحسابات والمجتمع الماليّ في الأردنّ.
2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ ضمان وجود أساس فعّال لحوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، ونرى ذلك التأثير الإيجابي في دراسة(أنشاصي، 2015)، بأنّه لوجود أساس فعّال لحوكمة الشّركات أثرٌ في تقليص فجوة التّوقّعات، ولكنّها الأقل تأثيراً من بين مبادئ حوكمة الشّركات بالإضافة إلى دراسة(نور وغادر والبشايرة، 2013) فقد خرجت الدّراسة في أنّه لوجود إطار سليم لحوكمة الشّركات أثرٌ في تقليص فجوة التّوقّعات في الأردنّ .
3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ حماية حقوق المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، فقد بيّن هذا الأثر في دراسة(أنشاصي، 2015) أنّ لمبدأ حماية حقوق المساهمين تأثيراً واضحاً في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق؛ وعلى ذلك احتلّ الرّتبة الثّالثة في تأثيره بين تأثيرات مبادئ حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات.
4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، حيث بيّن ذلك الأثر في دراسة(alaraji, 2011) التي بيّنت بأنّ لمبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين أثراً في تقليص فجوة التّوقّعات، ولكنّها الأقل

تأثيراً في البيئة العراقيّة، بينما في دراسة(خليل، 2009)، فقد احتل مبدأ العدالة والمساواة المرتبة قبل الأخيرة في التّأثير على تقليص فجوة التّوقّعات.

5. يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ أصحاب المصالح على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، حيث وضّح تأثير هذا المبدأ في دراسة(نور وغادر والبشايرة، 2013) وذلك من خلال توضيح مدى تأثير مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.
6. يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ الإفصاح والشّفافيّة على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، ونرى نتيجة ذلك في دراسة(نور وغادر والبشايرة، 2013) كونها دراسة في البيئة الأردنيّة، حيث بيّنت أنّ مبدأ الإفصاح والشّفافيّة الأكثر تأثيراً في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق في الأردنّ.
7. يوجد أثر ذو دلالة إحصائيّة لمبدأ مسؤوليّات مجلس الإدارة على تقليص فجوة التّوقّعات في التّدقيق، حيث وضّح ذلك الأثر في دراسة(خليل ،2009) في أنّه عند قيام مجلس الإدارة بمسؤوليّاته بالعناية اللّازمة وبمعايير أخلاقيّة عالية، ممّا سيؤدّي إلى عرض البيانات الماليّة بجودة عالية، ومن ثمّ تعزيز ثقة مستخدمي البيانات الماليّة، وهو ما سيؤدّي إلى تقليص فجوة التّوقّعات.

ملخّص ما ذكر من نتائج لقد تمّ التّوصل إلى أنّ هنالك إتفاقاً بين مدقّقي الحسابات ومستخدمي البيانات الماليّة من مديرين ومحلّلين ماليّين حول مدى تأثير الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات، بالإضافة إلى أنّ لكلّ مبدأ من مبادئ حوكمة الشّركات تأثيراً على فجوة التّوقّعات؛ ولكن بنسب متفاوتة حيث أنّه خرجت الدّراسة بناءً على نتائج التّحليل الظّاهرة على التّرتيب لمدى التأثير الذي تضيفه مبادئ حوكمة الشّركات، يتمثّل في احتلال مبدأ ضمان وجود أساس فعّال لإطار حوكمة الشّركات على المرتبة الأوّلى، يليه مبدأ دور أصحاب المصالح، وصولاً إلى أقلّ مبدأ من مبادئ حوكمة الشّركات تأثيراً في تقليص فجوة التّوقّعات وهو مبدأ العدالة والمساواة، بينما تبيّن في دراسة(خليل، 2009) بأن الأعلى تاثيراً من بين مبادئ حوكمة الشّركات هو مبدأ الإفصاح والشّفافيّة وأقلّها تاثيراً هو مبدأ المعاملة المتساوية.

3.4 التوصيات

بموجب ما توصلت الية الدراسة من نتائج نوصي بأن :

1. على الشّركات الأردنيّة الاهتمام بالالتزام بتطبيق حوكمة الشّركات لكي تضفي نوعاً من الطّمأنينة للإدارة، وللمتعاملين مع الشّركة في جميع النّواحي والمجالات.
2. محاولة إيجاد آليّات أخرى لتقليص فجوة التّوقّعات في مهنة التّدقيق كتفعيل دور المنظّمات الّتي تنظّم عمليّة التّدقيق في الدّولة.
3. تشجيع الشّركات الأردنيّة على تطبيق ضوابط حوكمة الشّركات من خلال تفعيل إجراءات مراقبة تطبيق ضوابط حوكمة الشّركات وأنظمتها وقوانينها.
4. تمكين قدرات المدقّقين الماليّين والمدراء والمحلّلين الماليّين، وتطوير مهاراتهم بما يخصّ ضوابط حوكمة الشّركات، من خلال التّدريب المستمرّ الّذي من شأنه رفع كفاءاتهم وتطويرها.
5. البحث المستمرّ المعني باستيعاب التّغيّرات المستمرّة في بيئة الأعمال لما لها من تأثير كبير على تطوير ضوابط حوكمة الشّركات ومعاييرها، الّتي تعود بالفائدة على الشّركة في الدّرجة الأولى، ومن ثمّ على بيئة التّدقيق الماليّ في الأردنّ.
6. ضرورة توفير التوعية للمجتمع حول طبيعة عمل مدقق الحسابات، في سبيل الحد من توقعاتهم الغير متناسبة مع ماهو ضمن واجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات.
7. ضرورة قيام الجهات الرسمية بالإهتمام في تفعيل مبدأ العدالة والمساواة داخل الشركات كونه الأقل تأثيرً في تقليص فجوة التوقعات .
8. تقديم مدقق الحسابات افصاح كافي حول مدى إلتزام الشركات في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات داخل الشركات في البيئه الإقتصادية الأردنَية .

المراجع

أولا: المراجع العربية

إبراهيم، خالد ممدوح. (2011)." **حوكمة الانترنت** ". دار الفكر الجامعي، مصر، 40_42.

أبو الحاج، حسان عطية. (2013). " **اثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على زيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية الاردنية المساهمة المدرجة في بورصة عمان**" . رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط، عمان – الاردن.

أبو عمرو، سالم اسعد.(2014)." **مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين**". رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة.

إتحاد هيئة الاوراق المالية العربية.(2015)." **حوكمة الشركات الفرص والتحديات** ".ط11، ديسمبر.

أحمد ،محمد فرح ياسين. (2017). "**دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة**". دراسة ميدانيه، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية دراسات عليا قسم المحاسبة ، جامعة النيلين.

انشاصي، رولا عبد المجيد محمد.(2015)." **دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي** ".دراسة تطبيقيه على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الاسلامية، غزه.

بوشخشوخه، فاطمة و بن طويلة، شهيناز.(2017). "**دور المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة الشركات الصناعية العاملة في الجزائر**". رسالة ماجستير، جامعة تبسة، الجزائر.

التميمي، هاشم. (2012) ."**فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين : دراسة – ميدانية في البيئة العراقية** " . مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 22، 194–197.

جربوع،يوسف محمود.(2007)." **فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات وسبل تضييق هذه الفجوة** ". مجلة الجامعة الاسلامية، فلسطين، 12(2).

الجمال، جيهان عبد المعز.(2014). "**المراجعة وحوكمة الشركات** ". دار الكتاب الجامعي ،الاسكندرية، مصر.

الحاج، فهيم سلطان محمد. (2012)."**آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة في السودان**" .مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا، السودان،2(1).

الحارس، عبدالرحمن. (2011) . " **فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية – دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية** " . رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية.

الحازمي، محمود ناصر. (2011) " **مدى تطبيق الحوكمة على الشركة السعودية للكهرباء: المشاكل و العقبات والحلول**". رسالة ماجستير، الاكاديمية العربية، لندن، بريطانيا.

الحسناوي، سالم صلال.(2018). "**الادارة المالية الحديثة**". ط1، عمان، دار الرضوان للنشر والتوزيع.

حليحل، جليل حمدان وكريم، حسين صالح. (2017). "**دور الحوكمة ومسؤولية مراقب الحسابات في استمرارية الوحدة الاقتصادية**". مجلة المحاسب، نقابة المحاسبين والمدققين المركز العام، جمهورية العراق47، (24)، 172-191.

حمادي، نبيل.(2012) ." **اثر تبني المؤسسات الجزائرية للحوكمة على جودة المراجعة المالية_ دراسة ميدانية**". مجلة البحوث والدراسات العلمية، الجزائر، (24).

الخالدي، رشيده.(2013)." **حوكمة الشركات كاليه لتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**". الملتقى العلمي حول اليات حوكمة الشركات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر.

خضر، احمد علي. (2012). " **حوكمة الشركات**". ط1، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية.

خليل ، هاني محمد. (2009). " **مدى تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في المراجعة في لفلسطين** ". دراسة تحليله لآراء المستثمرين، قسم المحاسبة ، جامعة غزة ، فلسطين.

الداعور، جبر إبراهيم وعابد، محمد نواف. (2013). "**مدى التزام المصارف العاملة في فلسطين بمتطلبات الحوكمة المتقدمة – دراسة ميدانية**". مجلة الازهر، سلسلة العلوم الانسانية، جامعة الازهر، غزة، 15(1)، 243-280.

دائرة مراقبة الشركات الاردنية.(2012)." **دليل قواعد حوكمة الشركات الأردني** "عمان _ الاردن .

درغام، ماهر. (2013). " **مدى التزام البنوك المصرفية بمبادئ حوكمة الشركات**". ورقة مقدمة الى مؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، عمان، الاردن.

الدوري، عمر. (2010) ." **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع** " . مجلة المنصور، العراق، 14(1)، 125-139، العراق.

زرقون، محمد والعمري، جميلة.(2013)."**دور المسئوليةالاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات** ". المؤتمر الثالث للعلوم الماليةوالمصرفية (حاكمية الشركات والمسئوليةالاجتماعية : تجربة الاسواق الناشئة ، جامعة اليرموك ، اربد ، الاردن.

زين الدين، بروش وجابر، دهيمي. (2012) ." **دور اليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والاداري**". ورقة عمل مقدمة الى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كأليةللحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خضير، الجزائر.

السرطاوي، عبد المطلب محمد مصلح. (2015). " **اثر الحاكمية المؤسسية على اداء الشركات المدرجة في الاسواق المالية لدول مجلس التعاون الخليجي**". المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، 11(3).

السرطاوي، عبد المطلب. (2012). " **فجوة – التوقعات في بيئة تدقيق الحسابات الأردنية نظرة – علاجية**". مجلة الدراسات المالية والمصرفية، جامعة دلعون للعلوم والتنولوجيا، البحرين،4 ،77-81.

سليمان، محمد مصطفى.(2008)." **حوكمة الشركات ودور اعضاء مجلس الادارة والمديريين التنفيذيين**". مجلة الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 45_46.

شريعة، بو بكر والبركي، وفاء امراجع. (2014). "**قواعد حوكمة الشركات واثرها على الافصاح المحاسبي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة اسهمها بسوق**

الاوراق المالية الليبي". مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الاسمرية، (4)، 300-337.

شهوان، يوسف محمد. (2013). " **اثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية على الاداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**". رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الزرقاء الاردن.

صالح، وسيم عبد الله. (2014). " **اثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية على تقييم الاداء المالي – دراسة الشركات الانشائية المدرجة في بورصة عمان**". رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الزرقاء الاردن.

الصبوح ،محمد مروان.(2015). "**دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات** ". دراسة ميدانيه في سورية، قسم المحاسبة ،جامعة دمشق.

عبدالله، منى ادم. (2017)." **أثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على فجوة التوقعات في المراجعة _دراسة ميدانية على بنك فيصل الاسلامي**". رسالة ماجستير غير منشوره في المحاسبة، كلية الدراسات التجارية، قسم_ المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا، السودان.

العدناني ، محمد هاني. (2014). " **تأثير اليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق** ". شركة اسيا سيل ، السليمانية ، العراق .

العزايزة، ممدوح محمد.(2009) ."**مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للفواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف فى فلسطين**". رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة – فلسطين.

علي، علي الصادق احمد ومنصور، فتح الرحمن الحسن. (2013). "**دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان: دراسة تحليلية ميدانية**". مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، (1).

غادر، محمد ياسين. (2012). "**محددات الحوكمة ومعاييرها**". ورقة عمل بعنوان، المؤتمر العلمي الدولي عمولمة الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان.

قدوري، مبروك. (2012). " **اثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الافصاح المحاسبي: دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر**". رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر.

القضاة، طلال سليمان.(2013). "**فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الاردنية**". رسالة ماجستير، جامعة جرش، الاردن.

كنزة، براهمة. (2014)."**دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO**". رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة، الجزائر.

مفيدة، بن عثمان.(2017)." **دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة في الجزائر**". المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة_الجزائر، (6).

مليجي، ابراهيم السيد.(2005)." **دراسة واختبار تاثير اليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنيه المصرية**". كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر.

المناصير، عمر عيسى فلاح. (2013). "**اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على اداء شركات الخدمات المساهمة العامة الاردنية**". رسالة ماجستير، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الاردن.

نور، عبد الناصر و غادر، محمد و البشايرة، محمد.(2013). " **مدى تاثير الالتزام في تطبيق حوكمة الشركات على تضييق مبادئ حوكمة الشركات في الاردن**". دراسة تحليله لاراء مدققي الحسابات والمستثمرين الماليين داخل شركات الوساطة المالية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات، الاردن، 4(2).

يامين، اسماعيل يونس و الرمحي، نضال محمود. (2016). "**مدى تطبيق مبادئ الحاكمية في شركات التأمين الأردنية المدرجة في بورصة عمان**". مجلة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 17، 4-80.

يعقوب،فيحاء عبدالله والعزاوي، محمد سلمان.(2009)." **اثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي_ دراسة ميدانية**". المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق.

يوسف، اسلام عبد الفتاح. (2011). " **قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق –الأوراق المالية في مصر دراسة ميدانية** "، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، قسم –المحاسبة، جامعة بنها، مصر.

ثانياً: المواقع الالكترونية:

دليل قواعد حوكمة الشركات، هيئة الاوراق المالية،الاردن،2018/11/31
http://www.ccd.gov.jo/documents/hawkameh.pdf

مركز ايداع الاوراق المالية،5/7/2018، الاردن
https://www.sdc.com.jo/arabic/index.php

جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين،1/3/2019، الأردن

https://iec.jo/ar/content/

ثالثاً: المراجع الاجنبية:

Al Alaraji,f. (2011). "**the Role and Impact of Corporate Governance on Narrowing the Expectations Gap between the External Auditor and the Financial Community (Case Study in Iraq)**" .American Scientific Research Journal for Engineering, Technology, 33(1): 305-327

Al Alawi,s, Abu Wadi,r & Kukrej,g , (2018) "**The Determinants of Audit Expectation Gap**". :An Empirical Study from Kingdom of Bahrain, Accounting and Finance Research, 7 (3).

Al Alhadad,Al sufy, (2011) "**Effect of corporate governance on the performance of company's industrial in Jordan**". An empercal study on amman stock exchange, Intarnational journal of humanitires and social science, 1(4): 55_69.

Al Alnjar,s, (2012) "**The Impact of Corporate Governance on the International Insurance Firm's Performance in Bahrain**", International journal of learning and development, 2 (2).

Al Rehana,f, (2010), "**role of auditing educationin Bangladeshan**" empirical study on audit expiation gap, 232, http://mpra.ub.uni-muenchen

An, Y., Davey, H., Eggleton, I. R., & Wang, Z, (2015), " **Intellectual capital disclosure and the information gap**", Evidence from China. Advances in accounting, 31 (2): 179-187.

Arens, A., Elder, R., and Beasley, M., (2014) "**Auditing and assurance services: An Integrated Approach**" 15th Edition, Pearson Education International, New Jersey, USA.

Bashiti, Lubna, S; Rabadi, Aram, Y, (2011), " **Assessing Corporate Governance in Jordan**", The Arab Bank Review, 8 (1): 37-51.

Broni, G., & Velentzas, J, (2012), " **Corporate Governance, Control and Individualism as a Definition of Business Success**", The Idea of a "Post-Heroic" Leadership. Procedia Economics and Finance, 1 (3): 61-70.

Cohen, J., Ding, Y., Lesage, C., & Stolowy, H, (2017), " **Media bias and the persistence of the expectation gap**", An analysis of press articles on corporate fraud. Journal of Business Ethics, 144 (3): 637-659.

Demirage, I, (2000), **" Corporate goverance overviwed and research Agenda**", British accounting review, 32: 340_358.

Deviesgin, S. G., & DeLeon, P, (2003), " **Contexts and corporate voluntary environmental behaviors**", Examining the EPA's green lights voluntary program. Organization & Environment20 (4): 480-496.

Dielman, T. E, (2001), " **Applied regression analysis for business and economics**", Pacific Grove, CA: Duxbury/Thomson Learning.

Gujarati, D, (2003), " **Basic Econometrics**", Forth Edition. Singapura: McGraw-Hill.

Gujarati, D. N, (2009), " **Basic econometrics**", Tata McGraw-Hill Education.

Hair Jr, J. F., Babin, B. J., & Anderson, R. E, (2010), " **A globalp-erspectivie**".

Haley, C. S., & Knott, S. A, (1992), " **A simple regression method for mapping quantitative trait loci in line crosses using flanking markers**", Heredity, 69 (4): 315.

Jill, Solomon, (2010), " **Corporate Governance and Accountability**", Edition Third.

Joshua, Ronen, (2009), " **A proposed corporate governance reform: Financial statements insurance**", Journal of Engineering and Technology

Lee, th, (2007), " **the audit expectation gap**", an empirical study in Malaysia, southern African journal of accountability and auditing research, 7 (1):1_15

Likert, rensis, (1932), "**A technique for the measurement of attitudes**", archives of psychology, (140):1-55

McEnroe،J & Martens،S,(2016), " **Auditor`s and Investor`s Perceptions of the Expectation Gap**", Accounting Horizons, l(4): 340-308.

Pabletoker,P.,Elving,W.J.,Türker, D., & Altuntaş, C, (2006), "**Communicating corporate social responsibility in a skeptical world",** Contemporary issues in corporate social responsibility, 57(69).

Ramasastry, A, (2015**), " Corporate social responsibility versus business and human rights: Bridging the gap between responsibility and accountability**", Journal of Human Rights, 14 (2) :237-259.

salehi, M.rostami,v audit, (2009**), " expectations gap: international evidences**", international journal of academic research, 1 (1):142.

Shbeilat, M. K. (2013**), "The Jordanian Corporate Governance Code: a Study of Institutional Investors**" Perception of the Reliability of the Audit Report and the Audit Expectation Gap. Unpublished Doctoral thesis, The Australian catholic University Sydney, Australia.

Yan, L & Steven, E,Salterio, (2014), " **Governance quality in a Comply**,**Explain**",Governance Disclosure Regime Corporate Governance: An-International Review, 2 (2) :1-22.

الملحق (أ)

الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة مؤتة

كليّة الدّراسات العليا

ماجستير محاسبة

استبانة

إلى السّادة/ مدقّقي الحسابات ومستخدمي البيانات الماليّة:

تحيّة طيّبة وبعد ...

تقوم الباحثة بإجراء دراسة تحليلية لجمع آراء مدققي الحسابات الأردنّيين بعنوان " أثر حوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة "، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

حيث إنّ هذه الاستبانة جزء من البحث العلمي، ونظراً لخبرتكم العمليّة في هذا المجال ولكي نتوصّل إلى نتائج موضوعية تمكنّنا من تقديم توصيات مناسبة تخدم الأطراف المعنية؛ نرجو منكم التّكرّم بالإجابة الدقيقة على الأسئلة الواردة في الاستبانة؛ إذ إنّ صحّة نتائج الاستبانة تعتمد على إجابتكم الدقيقة، ولكم مني خالص الشّكر والتّقدير.

تؤكد الباحثة أنه سيتمّ التعامل مع إجابتكم بسريّة تامّة ولأغراض البحث العلميّ.

Hadeel.amjad@yahoo.com

الجزء الأوّل: المعلومات العامّة

يرجى التّكرم بوضع إشارة (✓) داخل المربّع المناسب لكلّ عبارة من العبارات الآتية:

1. الجنس:

❑ ذكر أنثى

2. المؤهل العلمي:

 بكالوريوس ماجستير دكتوراه أخرى ...

3. الشّهادات المهنيّة:

 الزّمالة الأردنيّة (JCPA) الزّمالة الأمريكيّة (CPA)

 الزّمالة البريطانية (CA)

 مؤهّلات أخرى ... لا يوجد

4. الخبرة العمليّة:

 أقلّ من3 سنوات من 3 سنوات إلى أقلّ من 6 سنوات

 من 6 سنوات إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

5. طبيعة الوظيفة:

 مدقّق حسابات مدير ماليّ محلّل ماليّ

 أكاديميّ أخرى ...

الجزء الثّاني: عبارات الاستبانة

الرّجاء التّكرّم بوضع اشارة (/) أمام الإجابة المناسبة:

المحور الأوّل: يقوم بدراسة أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشّركات في تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة.

الالتزام الفعلي بتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار الحوكمة على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة يكون من خلال:

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
وجود إطار للحوكمة يتميز بالمرونة الكافية ويلبي احتياجات الشركة					
وجود قواعد للحوكمة تتصف بالشفافية وقابلة للتطبيق					
توزيع المسؤوليات والمهام بعدالة ودون تحيز					
توزيع المهام ضمن إطار محدد يخدم جميع المصالح					
إصدار قرار الجهات الإشرافية بالوقت المناسب					
التزام الشّركات بتطبيق مبادئ الحوكمة للحفاظ على مستوى أداء متميز					
تمتع الجهات التنظيمية بالعدالة والنزاهة					
عدم تضارب مبادئ الحوكمة مع القوانين والتعليمات الخاصة بالشركة					

الالتزام الفعلي بتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّوقّعات الأردنيّة يكون من خلال :

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
تزويد كل مساهم بمعلومات وافية وصحيحة عن الشركة					
إعطاء المساهمين حق التصويت في اجتماع الهيئة العامة للشركة وفق نوع الأسهم وعددها					
مناقشة التقارير الخارجية من قبل المساهمين في اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين					
الإفصاح عن آلية الاستحواذ والسيطرة على الشّركات					
إتاحة الفرصة للمساهمين في اختيار مجلس الإدارة					
اتصاف الجهات الرقابية بالنزاهة للقيام بالواجبات المنوطة بها					
إعطاء الحق للمساهمين التصويت لاختبار مكتب محاسبة قانوني					
أخذ الموافقة من المساهمين عند إجراء عمليات السيطرة والاستحواذ					

مساهمة الالتزام الفعلي بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة بين المساهمين على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة يكون من خلال:

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
قيام الشركة على مبدأ المعاملة المتساوية لجميع حملة الأسهم بعيداً عن التّحيّزات في توزيع الحقوق والواجبات					
إفصاح الإدارة عن المصالح المادية الخاصة بهم لتجنب الشكوك والنزاعات من قبل المساهمين					

منح المساهمين فرصة الاطلاع على كافة المعاملات داخل الشركة مع أعضاء مجلس الإدارة					
منح المساهمين حقوقاً متساوية بالمشاركة الفعالة في اجتماعات الهيئة					
منح المساهمين الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية					
منح المساهمين الحق بالتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية					

الالتزام الفعلي بتطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة يكون من خلال:

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
تكوين علاقات مع أصحاب المصالح والحفاظ عليها عاملاً أساسياً في نجاح واستدامة الشركة بتكوين علاقات جيدة					
وضع سياسة وآلية تحدد وتنظم العلاقة مع أصحاب المصالح					
ألا تقتصر واجبات الشركة القانونية على المساهمين فقط؛ بل تتعداها إلى أصحاب المصالح من غير المساهمين كالموظفين والعملاء والموردين					
قيام الإدارة بتنظيم أعمال الشركة مع مراعاة منهج شفاف وواضح مع أصحاب المصالح					
القوانين والأنظمة التي تكفل حق التعويض عن أي تهديدات تواجه أصحاب المصالح					
تصميم الإدارة التنفيذية نظاماً مالياً وإدارياً تعرضه لمجلس الإدارة لإقراره لضمان مصلحة أصحاب المصالح الأخرى					
قيام الإدارة بوضع آليّات لتوصيل شكاوى أصحاب					

المصالح وتوضيح آليّات مواجهة المشاكل					
احترام حقوق أصحاب المصالح من قبل موظفي الشركة والمتعاملين معها					

الالتزام الفعلي بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة يكون من خلال :

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
قيام الشركة بالإفصاح وبوضوح غير مضلل عن المعلومات الخاصة بعملياتها					
تحديد المعلومات ذات العلاقة اللازمة للتواصل مع أصحاب المصالح، وبالتالي تقييم الشركة وربط وضعها الحالي بالتّوقّعات المستقبلية					
عدم إفصاح الشركة عن بعض المعلومات لضمان الأمن والسرية					
تولي الشّركات اهتماماً كبيراً للوسائل التي تفصح من خلالها					
الإفصاح عن العوامل الخطيرة المقبلة لتوخي الحذر من قبل المساهمين وأصحاب المصالح					
وضع سياسة للإفصاح والشفافية خاصة بالشركة ومتابعة تطبيقها بإشراف اللجان الرقابية					
التزام الشركة بالتقرير الخاص بالمدقق الخارجي					
تتبع الشركة سياسة تحدّ من تعارض المصالح داخل الشركة					
التزام الشركة بالإفصاح التام عن جميع المزايا المقدمة للمديرين التنفيذيين					

الالتزام الفعلي بتطبيق مبدأ مجلس الإدارة في حوكمة الشّركات على تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنيّة يكون من خلال:

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
عمل مجلس الإدارة ضمن تشريعات وأنظمة محددة لكافة الأطراف					
شمول مجلس الإدارة على عدد من الكفاءات لأداء الادوار والمسؤوليات وبتالي القدرة على اتخاذ القرارات باستقلالية بما يحقق مصلحة الشركة					
الأخذ بعين الاعتبار في مجلس الإدارة معارف وخبرات مختلفة ومتعددة					
قيام مجلس الإدارة على التوجيه الاستراتيجي للشركة ومراقبة الإدارة التنفيذية بشكل فعال					
قيام مجلس الإدارة بإقرار قوائم مالية سنوية بالإضافة إلى تقرير مدقق الحسابات					
خضوع مجلس الإدارة إلى المساءلة أمام المساهمين ويكون مسؤولاً أمام أصحاب المصالح					
انتخاب مجلس الإدارة بموجب قواعد السلوك المهني					
تكليف مجموعة من أعضاء مجلس الإدارة من غير الموظفين لممارستهم الحكم المهني المستقل لضمان المصداقية في التقارير المالية					
الأخذ بعين الاعتبار عند انتخاب لجنة مجلس الإدارة تحديد صلاحياتها					

المحور الثاني :

يقوم بدراسة سبل تقليص فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنية:

الالتزام الفعلي بتطبيق البنود اللاحقة تقليص من فجوة التّوقّعات في بيئة التّدقيق الأردنية يكون من خلال:

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
وجود لجان تدقيق متخصصة تتناسب مع طبيعة الصناعة محل الفحص					
التزام مدقق الحسابات بمدونة السلوك المهني					
زيادة مدة التدريب المهني لمدقق الحسابات كشريك لمزاولة مهنة التدقيق					
الإفصاح بمصداقية ونزاهة عن الأخطاء المحاسبية في القوائم المالية للشركات					
زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور مدقق الحسابات ومسؤولياته المكلف بها في المجتمع					
دراسة توقعات مستخدمي البيانات المالية وتلبية تلك التّوقّعات والمتطلبات					
رفع الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات					
توضيح الصورة لمستخدمي البيانات المالية عن مسؤولية المدقق في كشف الأخطاء					
دعم استقلالية مدقق الحسابات الخارجي المستقل					
التمتع بالسرية التامة عن المعلومات الخاصة بالمتعاملين وعدم الإفصاح عنها لغير الظروف التي يسمح لها بأن يفصح فيها					
ضمان مدقق الحسابات لمستخدمي البيانات المالية خلو القوائم المالية من عمليات الاحتيال					

المعلومات الشخصية

الاسم: هديل أمجد الكساسبة.

الكلية: الأعمال.

التخصص: المحاسبة.